



Företagsekonomiska institutionen

Kandidatuppsats

januari 2005

IAS 41
om redovisning av biologiska tillgångar
i svenska skogsföretag

Handledare

Gunnar Wahlström

Författare

Jessica Malmhäll

My Nyman

Sammanfattning

Titel:	IAS 41 om redovisning av biologiska tillgångar i svenska skogsföretag.
Seminariedatum:	11 jan 2005
Ämne/Kurs:	FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
Författare:	Jessica Malmhäll My Nyman
Handledare:	Gunnar Wahlström
Nyckelord:	IAS 41, verkligt värde, subjektivitet och tillförlitlighet
Syfte:	Syftet med uppsatsen är att försöka få en ökad förståelse för vilka konsekvenser IAS 41 om värdering av biologiska tillgångar kan komma att få för svenska skogsföretags redovisning.
Metod:	Vi har valt att arbeta utifrån en induktiv ansats och för att få ett djup i materialet har en kvalitativ metod använts. Vår primärdata samlades in främst genom telefonintervjuer med de berörda skogsföretagen. De berörda företagen är Holmen, SCA, Stora Enso och Svea skog.
Teoretiskt perspektiv:	IAS 41 standarden och dess för och nackdelar har varit vår utgångspunkt i litteraturgenomgången. Tillsammans med traditionella redovisningsprinciper och relevanta teorier utgör detta grunden för att försöka förstå och analysera vilka effekter som kan uppkomma i och med införandet av IAS 41.
Empiri:	I de berörda företagen har personer som ansetts vara mest insatta i IAS 41 intervjuats per telefon. Intervjuerna har strukturerats kring ett frågeformulär på 14 frågor där utrymme för följdfrågor har funnits.
Slutsatser:	IAS 41 kommer att medföra många effekter varav de flesta anses vara negativa. Detta beror främst på att IAS 41 är dåligt anpassad för skogsbruk samt att skogsvärderingen efter införandet i hög grad kommer att baseras på subjektivitet. I och med att subjektivitet införs i redovisningen finns en stor risk för att tillförlitligheten försämrats.

Abstract

Title:	IAS 41 about accounting of biological assets in Swedish forestcompanies.
Seminar date:	11 jan 2005
Course:	Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15ECTS)
Authors:	Jessica Malmhäll My Nyman
Advisor:	Gunnar Wahlström
Key words:	IAS 41, fair value, subjectivity and reliability
Purpose:	The purpose with this thesis is to get a greater understanding about the consequences in swedish forestcompanies following the application of IAS 41.
Methodology:	In this thesis we have chosen to work with an inductive procedure along with a qualitative method to be able to get a depth in the material. Our primaty data has been collected mainly through telephoneinterviews with the affected companies. The companies that have been interviewed are Holmen, SCA, Stora Enso and Svea skog.
Theoretical perspectives:	The IAS 41 standard and its advantages as well as its disadvantages have been our main focus going through the litterature. Together with traditional accounting principals and other relevant theories we have used this as a foundation when trying to understand and analyze the effects following the application of IAS 41.
Empirical foundation:	People that have been considered to be well informed in this subject have been interviewed by phone in each of the companies. The interviews have been structured around a questionnaire containing 14 questions. Following up questions have been allowed.
Conclusions:	The effects following due to the conversion to IAS 41 will be mainly negative. The main reason for this is because IAS 41 is badly adjusted to forestry. Furthermore will the conversion to IAS 41 lead to a higher degree of subjectivity in the estimation of the forest value. With this the reliability in accounting will decrease.

Definitioner och förkortningar

- BFN** *Bokföringsnämnden. Statlig myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisningar.*
- IAS** *International Accounting Standards. Internationella redovisningsstandarder utgivna av IASC*
- IASB** *International Accounting Standards Board. Oberoende expertorgan som utfärdar redovisningsstandarder.*
- IFRS** *International Financial Reporting Standards. Internationella redovisningsstandarder utgivna av IASB.*
- RR** *Redovisningsrådet. Utfärdar redovisningsrekommendationer och sprider information om redovisningsfrågor.*
- SOU** *Statens Offentliga Utredningar*
- WAC** *Weighted Average Cost*
- ÅRL** *Årsredovisningslagen*

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	BAKGRUND, PROBLEM, SYFTE OCH FORSKNINGSFRÅGA.....	7
1.1	BAKGRUND.....	7
1.2	PROBLEMDISKUSSION.....	8
1.3	SYFTE.....	9
1.4	POSITIONERING.....	9
1.5	FORSKNINGSFRÅGA.....	9
1.6	AVGRÄNSNING.....	10
1.7	MÅLGRUPP.....	10
2	METOD.....	11
2.1	METODOLOGISK POSITIONERING.....	11
2.2	PRIMÄR OCH SEKUNDÄRDATA.....	12
2.3	DATAINSAMLING.....	12
2.4	INTERVJU.....	13
2.5	URVAL OCH BORTFALL.....	14
2.6	KÄLLKRITIK.....	15
2.7	UNDERSÖKNINGENS VÄRDE.....	16
2.7.1	<i>Validitet</i>	16
2.7.2	<i>Reliabilitet</i>	16
2.8	PRAKTISKT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	16
2.8.1	<i>Val av metod</i>	16
2.8.2	<i>Insamling av primärdata</i>	17
2.8.3	<i>Insamling av sekundärdata</i>	18
2.8.4	<i>Källkritik och undersökningens värde</i>	19
2.9	KAPITELAVSLUTNING.....	19
3	LITTERATURGENOMGÅNG.....	20
3.1	REDOVISNINGSPRINCIPER.....	20
3.1.1	<i>God redovisningssed</i>	20
3.1.2	<i>Rättvisande bild</i>	20
3.1.3	<i>Kontinuitetsprincip</i>	21
3.1.4	<i>Försiktighetsprincip</i>	21
3.1.5	<i>Lägsta värdes princip</i>	21
3.1.6	<i>Realisationsprincip</i>	22
3.1.7	<i>Kongruensprincip</i>	22
3.2	INTRESSENTTEORI.....	23
3.3	REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER.....	24
3.3.1	<i>Begriplighet</i>	24
3.3.2	<i>Relevans</i>	24
3.3.3	<i>Tillförlitlighet</i>	25
3.3.4	<i>Jämförbarhet</i>	25
3.4	AGENTTEORI.....	26
3.5	IAS 41.....	27
3.6	IAS 41: FÖRDELAR OCH NACKDELAR.....	29
3.7	IAS OCH BESKATTNING.....	30
3.8	KAPITELAVSLUTNING.....	31
4	EMPIRI.....	33
4.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJURESULTAT.....	33
4.1.1	<i>Anpassning till IAS 41</i>	33
4.1.2	<i>Inställning till IAS 41</i>	34
4.1.3	<i>Problem kring IAS 41</i>	34
4.1.4	<i>Effekter som uppstår i samband med IAS 41</i>	35
4.1.5	<i>Positiva aspekter av IAS 41</i>	36
4.1.6	<i>Inställning till krav på ökad information</i>	37
4.2	TABELL ÖVER INTERVJURESULTAT.....	38
4.3	JÄMFÖRELSETAL.....	39

4.3.1	SCA.....	39
4.4	KAPITELAVSLUTNING.....	39
5	SLUTDISKUSSION.....	40
5.1	PRESENTATION AV FORSKNINGSFRÅGA.....	40
5.2	FORSKNINGSFRÅGAN BESVARAS.....	40
5.2.1	<i>IAS 41</i>	40
5.2.2	<i>Effekter på redovisningsprinciper</i>	41
5.2.3	<i>Effekter av subjektivitet</i>	43
5.2.4	<i>Effekter på balans- och resultaträkning</i>	44
5.2.5	<i>Effekter av kraven på ökad information enligt IAS 41</i>	45
5.3	REFLEKTIONER KRING STUDIENS SLUTSATSER.....	45
5.4	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING.....	47
	KÄLLFÖRTECKNING.....	48
	BILAGA 1: UTSKICKAT EMAIL.....	50
	BILAGA 2: FRÅGOR TILL INTERVJU.....	51

1. Bakgrund, problem, syfte och forskningsfråga

I följande kapitel presenteras initialt uppsatsens bakgrund och problemdiskussion. Därefter beskrivs uppsatsens syfte, positionering, forskningsfråga, avgränsning samt målgrupp. Detta kapitel avser att ge läsaren en god inblick i ämnet och det problem som ligger till grund för uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Tanken om att inom EU tillämpa likartade redovisningsregler har funnits under en längre tid. Den bakomliggande orsaken står främst att finna i att allt fler av företagens intressenter befinner sig på det internationella planet samt att kapitalanskaffningen blivit alltmer global. Detta gör det väsentligt att öka jämförbarheten mellan företag hemmahörande i olika länder. Tidigare inom EU har det antagits ett antal olika redovisningsdirektiv vars syfte var att försöka harmonisera redovisningen inom unionen. Direktiven utgjorde dock anpassningar mellan ländernas olika redovisningstraditioner och gav därför utrymme till att tolkas annorlunda¹. För att lösa problemen antogs den 19 juli 2002 Europaparlamentets och Rådets förordning nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. Syftet med förordningen var att på ett effektivare sätt medverka för att skapa en funktionell och kostnadseffektiv kapitalmarknad. Förordningen innebär att från och med den 1 januari 2005 skall samtliga noterade företag inom EU tillämpa och följa IASB:s standarder IAS/IFRS vid upprättande av finansiella rapporter inom koncernen. I Sverige kommer det som följd av detta finnas två olika redovisningsstandarder att anpassa sig efter, dels ÅRL med tillhörande normer dels IASB:s standarder². De svenska företag som berörs av de nya standarderna är de företag som har sina aktier noterade på antingen Stockholmsbörsen, Nordic Growth Market eller Aktiebörsen³. Den nuvarande svenska redovisningslagstiftningen är skapad för att se till att samtliga intressenters behov blir uppfyllda. Idag påverkas den externa redovisningen av till vem redovisningen främst riktar sig mot vilket oftast har varit borgenärerna och ägarna men också olika kontrollerande myndigheter. I och med de nya reglerna uppkommer en väsentlig skillnad. IAS/IFRS är ett regelverk som framförallt inriktar sig på det internationella näringslivets krav på information.

¹ Bjuvberg, Jan, IAS förordningen och internationaliseringen av svensk redovisning (2004)

² SOU 2003:71 sid.79

³ Bjuvberg, Jan, IAS förordningen och internationaliseringen av svensk redovisning (2004)

IAS/IFRS saknar förbindelse till någon speciell ekonomisk eller rättslig miljö och har därför också upprättats utan någon tanke på till exempel borgenärsskydd, vinstutdelning eller myndighetskontroll⁴. IAS har följaktligen en helt annan utgångspunkt än den svenska redovisningslagstiftningen vilket kan skapa problem.

1.2 Problemdiskussion

En av de viktigaste förändringarna för svenska företag i och med införandet av IAS/IFRS rör värderingen av tillgångar. Reglerna om värdering omfattar såväl anläggningstillgångar som omsättningstillgångar⁵. Idag värderas de flesta tillgångar efter dess historiska anskaffningsvärde. Värdet på tillgången justeras sedan över tiden med avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar. Efter anpassningen av de nya reglerna skall företagen oftare än vad som gäller enligt ÅRL värdera sina tillgångar till verkligt värde. De nya reglerna innebär således att tillgångarna skall omvärderas konsekvent och regelbundet. Värdeförändringarna som uppkommit sedan föregående balansdag skall som huvudregel föras över resultaträkningen⁶. I vissa fall kan emellertid företagen istället välja att redovisa värdeförändringen över eget kapital i en fond för verkligt värde. När skälen till att redovisa beloppen i fonden har upphört skall dock fonden justeras och istället tas upp i resultaträkningen⁷.

Innebörden av de nya värderingsreglerna blir således att relevans kommer att prioriteras före tillförlitlighet och objektivitet gällande tillgångens värde⁸. Där t ex en aktiv marknad saknas kommer det verkliga värdet istället att influeras av subjektiva bedömningar⁹. Det redovisade resultatet kommer sedan att påverkas av realiserade värdeökningar eller minskningar. Detta leder till att företagen kommer att få större resultatfluktuationer från år till år, på gott och ont¹⁰.

En av de tillgångar som kommer att beröras av de nya reglerna är de biologiska tillgångarna som regleras i IAS 41. Ett tydligt exempel på effekterna av de nya värderingsreglerna framgår av Dagens Industri i en artikel den 5 juli 2004. Hos skogsbolaget Stora Enso blev

⁴ SOU 2003:71 sid. 80

⁵ Bjuvberg, Jan, IAS förordningen och internationaliseringen av svensk redovisning (2004)

⁶ ÅRL kapitel 14 d§ 1 st.

⁷ ÅRL kapitel 14 d§ 2 st.

⁸ Barlev och Haddad, Fair value accounting and the management of the firm (2003) sid. 388

⁹ Eriksén, Håkan, muntlig källa 2004-11-25

¹⁰ Bjuvberg, Jan, IAS förordningen och internationaliseringen av svensk redovisning (2004)

resultatet av de nya reglerna att koncernens skogstillgångar ökade i värde med nära 8 miljarder. Därtill ökade det egna kapitalet med 5,9 miljarder efter det att avdrag gjorts för uppskjuten skatt.

En orealiserad vinst kan leda till att aktieägare får falska förväntningar om utdelning. Utdelning är dock inte möjligt förrän vinsten är realiserad det vill säga när pengar har kommit in i företaget. I skogsbolag beror den orealiserade vinsten främst på en värdeökning på grund av tillväxt i skogsbeståndet. Det kan dock dröja många år innan beståndet är redo för avverkning och vinsten är utdelningsbar. De nya reglerna kan därför enligt Charles Elad¹¹ leda till missvisande information för aktieägarna och ge felaktiga förhoppningar.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att försöka få en ökad förståelse för vilka konsekvenser IAS/IFRS:s regler om värdering av tillgångar kan komma att få inom svensk redovisning.

1.4 Positionering

SOU har tidigare genomfört en undersökning kring övergången till IASB:s nya redovisningsregler. Då vi ej har funnit någon tidigare undersökning som har valt att fördjupa sig i införandet av IAS 41 om biologiska tillgångar ser vi det intressant att vidare belysa och utveckla ämnet.

1.5 Forskningsfråga

Vilka effekter kommer IAS 41 om biologiska tillgångar att ha inom redovisningen i svenska skogsbolag?

¹¹ Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization (2004) sid. 623

1.6 Avgränsning

Biologiska tillgångar innefattar ett antal skilda verksamheter som till exempel djuruppfödning, odling av fruktträdgårdar och planteringar, blomsterodling, havsodling m.m.¹². Vi har dock valt att enbart rikta in oss på skogsbruk då skogsindustrin år 2003 exporterade varor till ett värde som uppgick till 109 miljarder kronor vilket svarade för 13% av den totala svenska exporten¹³. Den anses således vara den viktigaste biologiska tillgången i Sverige idag.

1.7 Målgrupp

Denna uppsats riktar sig först och främst till ekonomistuderande inom redovisningsområdet, övriga intressenter i näringslivet samt berörda företag som anses kunna dra fördel av uppsatsen. Detta förutsätter en viss förkunskap om ämnet och dess terminologi.

¹² IAS 41 Jord- och skogsbruk Internationell redovisningsstandard i Sverige- IAS med SIC tolkningar

¹³ SVO, Pressmeddelande 2004-07-01

2. Metod

*F*öljande kapitel behandlar den metod som använts vid insamlandet av data till uppsatsen. Kapitlet inleds med en genomgång av de begrepp och metoder som kan användas vid en forskningsprocess. Därefter presenteras det praktiska tillvägagångssättet följt av källkritik och en reflektion över undersökningens värde. Kapitlet avslutas med en liten sammanfattning.

2.1 Metodologisk positionering

All forskning kan angripas från två olika tillvägagångssätt, deduktivt eller induktivt. Det deduktiva tillvägagångssättet innebär att utifrån en teori utforma hypoteser som därefter med hjälp av data testas och sedan antingen bekräftas eller avvisas¹⁴. Genom logisk slutledning arbetar forskaren sig fram till ett resultat, han går från det generella till det speciella¹⁵. Att beakta vid användandet av den deduktiva ansatsen är att viktig information lätt kan gå förlorad då forskaren vid datainsamling har en tendens att koncentrera sig på den information som anses passa bäst in på hans hypotes eller förväntningar¹⁶. Motsatsen till att arbeta deduktivt är att arbeta utifrån det induktiva tillvägagångssättet. Här utgår forskningen istället från inhämtad data som sedan behandlas utifrån olika teorier, begrepp och modeller. Startpunkten ligger i empirin, forskaren går från det speciella till det generella¹⁷. Idén med den induktiva ansatsen är att forskaren skall gå ut i verkligheten utan några som helst förhoppningar eller förutfattade meningar. Detta kan dock vara svårt i realiteten¹⁸.

Utöver tillvägagångssättet kan all forskning dessutom delas in i dess syfte. Syftet kan antingen vara normativt eller deskriptivt. Med ett normativt syfte på forskningen menas att studien vill förklara hur något bör vara och därmed komma med konkreta lösningar på problem. Motsatsen är det deskriptiva syftet där studien istället vill beskriva hur någonting är och genom detta förklara och skapa förståelse kring ett problem¹⁹.

¹⁴ Erikson och Wiedheimers-Paul, Att utreda forska och rapportera (1997) sid.47

¹⁵ Rienecker och Jorgensen, Att skriva en bra uppsats (2002) sid.68

¹⁶ Jacobsen, Dag Ingvar, Vad hur och varför (2002) sid.38

¹⁷ Rienecker och Jorgensen, Att skriva en bra uppsats (2002) sid. 70

¹⁸ Jacobsen, Dag Ingvar, Vad hur och varför (2002) sid. 43

¹⁹ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid 24 och 31

När studiens tillvägagångssätt och syfte har klargjorts bör relevant data som behövs för att kunna besvara forskningsfrågan bestämmas, samt vilken insamlingsmetod som skall användas.

2.2 Primär och sekundärdata

Det finns två typer av data att skilja mellan, primärdata och sekundärdata. Forskaren har möjlighet att välja mellan att samla in nya data, primärdata, eller att använda sig av redan befintligt material så kallad sekundärdata. Valet av material bör främst grunda sig i vad man anser ge bäst svar på de frågor som skall besvaras i förhållande till den tid och de medel man har till sitt förfogande. Primärdata är ny information, så kallad förstahandsrapportering som forskaren samlar in. Detta görs med hjälp av en eller flera datainsamlingsmetoder som intervjuer, frågeformulär och observationer. Ofta kan det vara en fördel att kombinera flera datainsamlingsmetoder då de flesta sociala fenomen har både kvantitativa och kvalitativa sidor. Sekundärdata är information som redan har insamlats av andra och som mer eller mindre finns tillgänglig för omvärlden. Denna andrahandsupplysning kan bestå av information i form av processdata (t ex tidningsartiklar), bokföringsdata (t ex företagsredovisningar), och forskningsdata (t ex intervjuer). Dock bör understrykas att tidigare insamlad data ofta är insamlade för helt andra syften och måste därför beaktas om de är lämpade till att belysa den berörda problemställningen. Krav som relevans och pålitlighet är därför av största betydelse. En av den främsta fördelen med att använda sig av sekundärdata är att det är både tids- och resurssparande. En kombination av båda är det vanligaste i de flesta undersökningar som görs²⁰.

2.3 Datainsamling

Beroende på sättet att mäta och graden av mätbarhet kan insamlingen av data delas in i en kvantitativ och en kvalitativ metod. Då olika metoder resulterar i olika aspekter av verkligheten har valet av metod stor betydelse. Valet bör göras efter vilken metod som anses förse forskaren med data som är av största relevans för dennes problemställning²¹. Den kvantitativa metoden har en högre grad av standardisering och formalisering än den kvalitativa metoden och kan därför förefalla som ett mer objektiva alternativ.

²⁰ Bryman, Alan. Samhällsvetenskapliga metoder (2002) sid.79

²¹ Davidson och Patel, Forskningsmetodikens grunder (1994) sid. 65

Att definitionsmässigt skilja mellan kvantitativa och kvalitativa metoder kan vara besvärligt. Forskare vill ibland hävda att det skulle vara frågan om ett medvetet beslut om data skall vara kvantitativ eller kvalitativ. Så är dock oftast inte fallet utan det är frågeställningen som får avgöra metodvalet²².

Den utmärkande egenskapen hos en kvantitativ undersökning är att fokus ligger på att få en bredd snarare än ett djup i sin bild av verkligheten²³. De viktigaste datainsamlingsteknikerna inom den kvantitativa metoden är strukturerade intervjuer och frågeformulär²⁴. Den kvalitativa metoden har som främsta mål att ge en djupare kunskap inom ett område där syftet är att försöka förstå och analysera helheter. Metoden ger en kunskap på djupet då mycket information samlas in om ett fåtal undersökningsobjekt. Syftet med metoden är att få en förståelse kring det undersökta problemet. Den vanligaste datainsamlingstekniken inom den kvalitativa metoden är intervjuer av olika slag²⁵.

2.4 Intervju

Vid intervjuer bygger den insamlade informationen på frågor som ställs till en intervjuperson, en så kallad respondent. Denna teknik för insamling av data belyser två viktiga aspekter som bör tänkas på. Dels vilken grad av standardisering som frågorna har, dels graden av strukturering. Med standardisering åsyftas hur mycket ansvar som lämnas till intervjuaren vad gäller frågorna och dess inbördes ordning. Intervjuer med låg grad av standardisering eller helt ostandardiserade intervjuer innebär att intervjuaren anpassar frågorna efter situation och person. Denna flexibilitet ger utrymme för respondenten att prata fritt omkring frågan. I en standardiserad intervju ställs däremot samma frågor i samma inbördes ordning till de olika intervjupersonerna. Med strukturering åsyftas till vilket utrymme som respondenten har möjlighet att svara inom. I en ostrukturerad intervju lämnar frågorna maximalt utrymme för respondenten att svara inom, så kallade öppna frågor. En strukturerad intervju innehåller oftast frågor som är koncisa och som ej lämnar utrymme för ytterligare diskussion. Svartalternativen är vanligtvis förutbestämda, så kallade slutna frågor. Detta förenklar en eventuell jämförelse och generalisering av resultaten²⁶.

²² Svenning, Conny. *Metodboken* (1997) sid.69

²³ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad hur och varför* (2002) sid.58

²⁴ Bryman, Alan. *Samhällsvetenskapliga metoder* (2002) sid.81

²⁵ *Ibid* sid.82

²⁶ Davidson och Patel, *Forskningsmetodikens grunder* (1994) sid.60

Intervjuer kan antingen genomföras individuellt eller i grupp. I en gruppintervju förs ett antal människor samman för att diskutera ett visst problem eller ämne. Detta är en effektiv teknik för att få fram kollektiva åsikter då deltagarna kan argumentera och komplettera varandra²⁷.

De två huvudsakliga intervjuformerna är telefonintervjuer och besöksintervjuer. De olika sätten har sina för- och nackdelar. Besöksintervjun har som fördel att intervjun sker under kontrollerade former vilket gör det lättare att ställa komplicerade frågor. Ytterligare en fördel är att till exempel visuella hjälpmedel kan användas för att underlätta för respondenten. Nackdelarna är höga kostnader i samband med resor, svårt att få intervjutid samt att intervjuareffekter kan uppstå. Fördelen med telefonintervjuer är att de ofta går snabbt att genomföra, svarsfrekvensen är vanligen hög dessutom blir kostnaden i de flesta fall låg. Å andra sidan kan det vara svårt att ställa komplicerade och känsliga frågor och även här kan en intervjuareffekt uppstå. Med intervjuareffekt menas det samspel som uppkommer mellan intervjuare och intervjuad och som kan ge utslag i resultaten på ett icke önskvärt sätt²⁸.

Oberoende om primärdatan samlas in via intervjuer eller någon annan typ av insamlingsteknik uppstår alltid två problematiska aspekter som bör beaktas. Dessa presenteras i nästa avsnitt.

2.5 Urval och bortfall

Ett primärt problem i de flesta undersökningar är att det inte finns någon möjlighet att studera allting som forskaren skulle vilja. Forskaren kan helt enkelt inte studera allt som alla gör och därför måste populationen generaliseras. Speciellt tydligt blir detta i kvalitativa undersökningar där antalet stickprov är färre. Ett urval blir helt enkelt nödvändigt²⁹. En urvalsprocess innebär att beslut om hur urvalet skall se ut måste tas. Först och främst måste urvalets storlek bestämmas. Ju större andel av populationen som undersöks desto större blir sannolikheten att urvalet kommer att avspegla populationen och dess egenskaper på ett rättvisande sätt³⁰. Detta beslut utgör ofta en kompromiss mellan resurser som t ex tid och pengar. Även behovet av precision är en avgörande faktor. Behovet av precision beror på hur homogen den undersökta populationen är. Ju större grad av homogenitet desto lägre grad av precision behövs. Vilka som skall ingå i urvalet kan bestämmas efter ett flertal olika kriterier. Två viktiga kriterium är det slumpmässiga urvalet samt det urval som bygger på information.

²⁷ Bryman, Alan. Samhällsvetenskapliga metoder (2002) sid. 86

²⁸ Erikson och Wiedheimers-Paul, Att utreda forskare och rapportera (1997) sid. 87, 161.

²⁹ Jacobsen, Dag Ingvar, Vad hur och varför (2002) sid. 195

³⁰ Bryman, Alan. Samhällsvetenskapliga metoder (2002) sid. 96

Ett slumpmässigt urval baseras helt enkelt på att tillfälligheten får avgöra vem som skall ingå i undersökningen.

Dess motsats är informationsurvalet. Här väljer forskaren medvetet vilka som skall ingå i urvalet efter vilka som kan anses bidra med riklig och relevant information för undersökningen³¹.

Att beakta vid alla typer av urvalsundersökningar är risken för bortfall. Med bortfall menas dels externt bortfall av undersökningsenheter som t ex när individer i forskarens urval inte vill ställa upp på intervju, och dels internt bortfall där t ex vissa frågor förblir obesvarade. Om bortfallet blir väldigt stort (t ex över 50%) bör en bortfallsanalys genomföras för att ta reda på om bortfallet har påverkat undersökningens resultat³².

Urval och bortfall kan leda till en viss försämring av den insamlade datan. Det är därför viktigt att veta att all data inte är fullständig. Med detta i åtanke kan det därför också vara viktigt att kritiskt kunna granska sitt material och sina källor.

2.6 Källkritik

Allt som står skrivet behöver inte vara sant. Med detta som utgångspunkt måste materialet som används granskas kritiskt för att kunna avgöra hur stor dess tillförlitlighet är. För att bedöma sina källor finns det källkritiska kriterier att använda sig av. De tre vanligaste kriterierna är oberoendekriteriet, tendenskriteriet och samtidighetskriteriet. Utifrån hur materialet uppfyller kraven från dessa kriterier tillmäts det olika källvärden. Oberoendekriteriet innebär att källan bedöms efter hur pass påverkad den är av tidigare informationsgivare. Enligt detta kriterium anses t ex primärdata vara bättre än sekundärdata. Tendenskriteriet används för att besvara frågor som: Vilka egna intressen har uppgiftslämnaren i frågan? Finns det något eget intresse i att framställa saken ur ett visst perspektiv? Om så skulle vara fallet innebär det att tillförlitligheten minskar och därmed också källvärdet. Samtidighetskriteriet behandlar källans ålder i förhållande till den händelse som problemet avser. Ju längre tid som har gått mellan de två desto sämre värde och tillförlitlighet har källan. Med andra ord så bestämmer det slutgiltiga källvärdet vilka slutsatser som kan dras från materialet. Den empiriska delen av materialet kräver utöver ett bra källvärde även att två andra kriterier uppfylls för att kunna öka undersökningens värde.

³¹ Jacobsen, Dag Ingvar, Vad hur och varför (2002) sid. 199

³² Andersen, Ib, Den uppenbara verkligheten (1998) sid. 169-170

2.7 Undersökningens värde

Det finns två viktiga kriterier vid insamling av empiri i samband med samhällsvetenskapliga undersökningar. Dessa är validitet och reliabilitet.

2.7.1 Validitet

Validitet innebär att empirin måste uppnå kraven på giltighet och relevans. Giltighet uttrycker något om det övergripande sambandet mellan det teoretiska och empiriska begreppsplanet. Relevansen däremot beskriver hur relevant empirin är i förhållande till problemställningen³³. Empiri skall för att kunna användas uppfylla kravet på validitet. Med detta menas att den skall vara relevant för problemställningen både vad gäller avgränsning och djup. Mäter den helt enkelt det den utmäter sig för att mäta? Forskningsmaterialet som används skall ha en överensstämmelse mellan material och problemställningen. Saknas ett sådant samband kan problemställningen vara felformulerad eller så brister informationen i kravet på validitet³⁴.

2.7.2 Reliabilitet

Med reliabilitet menas att empirin är fri från systematiska fel. Den skall vara tillförlitlig och trovärdig. Insamlad data skall gå att lita på oavsett forskningsmaterialets karaktär, det vill säga utskriften, tabeller och siffror skall vara precisa, tydliga och pålitliga³⁵.

Hög reliabilitet är ett krav för att ett material skall kunna uppmäta en hög validitet, dock bör det understrykas att hög reliabilitet inte garanterar en hög validitet³⁶.

2.8 Praktiskt tillvägagångssätt

2.8.1 Val av metod

Vi har valt att arbeta efter ett induktivt arbetssätt då vår avsikt med uppsatsen är att undersöka hur de svenska skogsbolagen ser på övergången till de nya reglerna.

Med hjälp av insamlad data vill vi kunna beskriva verkligheten och sedan tolka och analysera denna med hjälp av relevant teori. Syftet med undersökningen är deskriptivt. Vår avsikt är att

³³ Andersen, Ib, Den uppenbara verkligheten (1998) sid. 85

³⁴ Hartman, Sven, Skrivhandledning (2003) sid. 15

³⁵ Jacobsen, Dag Ingvar, Vad hur och varför (2002) sid. 21

³⁶ Bryman, Alan. Samhällsvetenskapliga metoder (2002) sid. 43

försöka förklara och förstå de nya reglernas konsekvenser snarare än att förbättra företagens anpassning.

2.8.2 Insamling av primärdata

Vår primärdata har insamlats genom en kvalitativ metod. Anledningen till att vi har valt en kvalitativ metod framför en kvantitativ metod är att vi med vår undersökning vill få en djupare kunskap om varje enskilt undersökningsobjekt. För att kunna införskaffa denna djupare kunskap har vi valt att använda oss av telefonintervjuer. Besöksintervjuer uteslöts på grund av brist på tid och pengar då de berörda respondenterna befann sig i nordligare delar av landet. Om möjlighet till besöksintervju funnits hade detta dock varit att föredra då vi anser att den personliga kontakten med respondenten ökar vid en intervju ansikte mot ansikte. Vi har valt att genomföra en intervju med tre av de fyra största skogsbolagen i Sverige. Dessa är Holmen, SCA och Svea skog. Enligt Townley³⁷ skall empirinära studier genomföras med de som direkt drabbas och vi har därför valt att enbart studera skogsbolagens syn på IAS 41. Vi är dock medvetna om att även andra grupper kommer att påverkas av IAS 41 men på grund av att vi ville uppnå en tydlig inriktning på enbart IAS 41 har t ex revisorer och andra normgivare valts att uteslutas i studien. Genom att inkludera dessa grupper såg vi en risk i att en mer allmän åsikt om IAS och redovisning till verkligt värde skulle lyftas fram. Vi anser att dessa personer inte besitter samma punktkunskap inom IAS 41 och dess problematik som vi anser att skogsbolagen gör.

De personer som blev intervjuade i respektive företag ansågs enligt företagen vara nyckelpersoner och väl insatta i ämnet. Respondenterna ansågs vidare att på ett enhetligt sätt representera skogsbolagets syn på IAS 41 .

Intervjupersoner:

- Respondent 1: Håkan Eriksen, koncerncontroller, Holmen.
- Respondent 2: Patrik Jonsson, Koncernredovisningsekonom och projektansvarig för införandet av IAS 41, SCA Forest products AB.
- Respondent 3: Björn Olhans, koncerncontroller, SVEA skog.

Den första kontakten med företagen skedde via e-mail (se bilaga 1) där vi introducerade oss själva. Vidare gjordes en förfrågan om möjligheten till att få genomföra en telefonintervju.

³⁷ Performance measures and the rationalization of organizations (2003) sid.1048-1051

Efter att ett positivt svar erhållits ringdes kontaktpersonen upp och en tid för intervju bokades. Frågeformuläret på 14 frågor (se bilaga 2) skickades iväg ca en vecka i förväg för att respondenten skulle ha möjlighet till förberedelse. Telefonintervjuerna genomfördes med en viss grad av struktur med frågeformuläret i centrum. Det fanns dock även möjligheter till följdfrågor och diskussion kring eventuella oklarheter för att få ett så bra intervjuresultat som möjligt.

Efter den tredje intervjun valde vi att avsluta insamlandet av primärdata. De svar vi erhållit såg vi då som fullgoda. En anledning till detta var att vi såg en upprepning av svaren hos de tre respondenterna och kunde därmed urskilja en tydlig bild av skogsbolagens generella syn på IAS 41. Dessutom ansåg sig respondenterna själva vara väl insatta i ämnet vilket medförde att en förfrågan om ytterligare kontaktpersoner inom respektive företag tillbakavisades. Sammantaget ansågs därmed att en mättnad hade uppstått och enligt Glaser och Strauss³⁸ skall insamlandet av data då avslutas.

2.8.3 Insamling av sekundärdata

Vi har i vår insamling av sekundärdata främst använt oss av Lunds Ekonomiska Biblioteks olika databaser. De databaser som har använts är Lovisa, FAR komplett, Google samt Artikelsök. Vi har även besökt de berörda företagens hemsidor för att samla information och beställa årsredovisningar. Med hjälp av Artikelsök har vi funnit relevanta tidskrifter med artiklar vars innehåll har berört vår problemställning. Exempel på sökord som har nyttjats är IAS, IAS 41, IASB, IFRS, ”värdering av skog” samt ”verkligt värde”. De tidskrifter som har använts är

- Balans
- Critical Perspective Accounting
- European Accounting Review
- Dagens Industri
- Skattenytt

Genom FAR Komplette fick vi tillgång till IASB:s nya regler och då främst IAS 41. Vi har även använt oss av SOU 2003:71 som vi fann efter en sökning på Google.

³⁸ The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research (1967) sid. 36

Då vårt ämne är relativt nytt fanns det ingen teoretisk referensram att tillgå. Vi har därför i vår sökning av lämplig litteratur i Lovisa främst valt att inrikta oss på allmän redovisningsteori. Litteraturen som använts anses vara av en relevant karaktär för vårt syfte och vår problemställning.

2.8.4 Källkritik och undersökningens värde

För att kunna uppnå en så hög validitet och reliabilitet som möjligt har vi främst använt oss av källor som anses vara tidsenliga och ha en hög grad av saklighet och objektivitet. Detta anser vi vara fallet i de artiklar som använts i uppsatsen. Vi är dock medvetna om att det kan förekomma en viss partiskhet i artiklarna och har således tagit hänsyn till detta vid insamlandet av data. Detta har gjorts genom att vi i vissa fall kritiskt har undersökt källans referenser för att på så sätt få en uppfattning om dess trovärdighet.

Vidare har vi också haft ett kritiskt förhållningssätt vid bearbetningen av primärdatan då vi är medvetna om att en viss grad av subjektivitet och egna åsikter kan förekomma i de svar som erhållits från intervjuerna. Tillförlitligheten i detta material beror således på vem respondenten är och därmed spelar vår urvalsprocess en stor roll. Vi anser dock att urvalet har gjorts med omtanke och att våra respondenter har en hög grad av trovärdighet.

2.9 Kapitelavslutning

Vi har valt att arbeta efter ett induktivt och deskriptivt arbetssätt på grund av att vi ville se hur verkligheten såg ut och därefter försöka att förstå och förklara detta med hjälp av litteratur. En kvalitativ intervjustudie har genomförts vid insamlandet av primärdata. Respondenterna bestod av insatta personer i svenska skogsbolag. Anledningen till att vi endast har fokuserat på dessa respondenter och valt bort intervjuer med t ex revisorer beror på att vårt syfte med uppsatsen är att se det hela ur skogsbolagens perspektiv. Sekundärdata hittades genom sökning i olika databaser och fokus låg på att försöka hitta så aktuell och relevant litteratur som möjligt. Den litteratur som främst använts är artiklar ur fackliga tidskrifter. I efterföljande kapitel kommer denna litteratur att presenteras.

3. Litteraturgenomgång

Detta kapitel presenterar den litteratur som anses vara relevant för uppsatsens syfte och forskningsfråga. Litteraturgenomgången inleds med att beskriva de väsentliga principer och normer som finns inom svensk redovisning. Därefter beskrivs IAS 41 och några av dess för och nackdelar. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

3.1 Redovisningsprinciper

Redovisningsprinciper är enligt RR 22 p. 19 de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag skall beakta vid utformandet av dess finansiella rapporter. De är sålunda grundläggande för redovisningen i Sverige idag. Nedan följer en presentation av de principer som vi anser vara mest relevanta för vårt arbete.

3.1.1 God redovisningssed

I den svenska lagen har som allmän bestämmelse lagts till att årsredovisningen skall upprättas i enlighet med god redovisningssed. Med god redovisningssed menas en rättslig standard som ska fylla ut redovisningslagstiftningens ramar. Denna består av praxis som kan återspeglas i rekommendationer från normgivande organ som t ex BFN och RR. I förhållande till ramlagstiftningen kan den sägas vara kompletterande och utfyllande. God redovisningssed är inte bindande för företagen men den skall tas i beaktande vid utformandet av redovisningen³⁹. Den innebär en skyldighet att inom redovisningen följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen. Utöver detta skall också allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ som BFN och RR beaktas⁴⁰.

3.1.2 Rättvisande bild

Enligt ÅRL 2 kap 3 § om rättvisande bild menas att ett företags balansräkning, resultaträkning samt noter ska upprättas som en helhet och i möjligaste mån ge en så rättvis bild av företagets ställning och resultat. Här sätts användaren, intressenten i fokus, med ett syfte att minska risken för vilseledande information. De fakta och information som presenteras av ett företag måste var lämplig och fullständig. Den bör också uppfylla kraven på verifierbarhet,

³⁹ Bjuvberg, Jan, IAS förordningen och internationaliseringen av svensk redovisning (2004)

⁴⁰ FARs samlingsvolym (2004) sid.1397

objektivitet samt tillförlitlighet. I annat fall finns det risk för att informationen blir missvisande⁴¹.

3.1.3 Kontinuitetsprincip

En av de mest grundläggande och viktigaste principerna inom redovisning är kontinuitetsprincipen. Principen innebär att företagets verksamhet antas fortgå inom överskådlig framtid om inte företagets livslängd uppenbarligen redan är bestämd eller begränsad. Antagandet om kontinuitet utgör ett försvar för historiska anskaffningsvärden då det inte finns något motiv till att värdera tillgångarna till verkligt värde om verksamheten antas fortleva. Värdeskillnaderna mellan dessa värden kommer likväl att försvinna på längre sikt⁴².

3.1.4 Försiktighetsprincip

Försiktighetsprincipen har tre huvudsakliga betydelse:

- 1) Tillgångar skall värderas lågt samtidigt som skulder skall värderas högt.
- 2) Icke realiserade intäkter skall ej redovisas.
- 3) Om det finns flera alternativ skall alltid det alternativ med sämsta utfallet redovisas. Utgångspunkten i principen är att vid alla typer av osäkerhet skall utgiften hellre kostnadsföras än aktiveras⁴³.

Genom att arbeta utifrån försiktighetsprincipen elimineras risken för att en alltför positiv bild av företaget skall redovisas. I och med detta kan aktieägare lita på att inga negativa överraskningar kommer att uppkomma i framtiden. Försiktighetsprincipen bidrar på så vis också till att externredovisningen baseras på stabila grunder, och därmed kommer inte några drastiska förändringar som påverkar ägarsituationen och som utgör ett hot mot borgenärerna att uppstå. Utifrån detta kan försiktighetsprincipen förklaras ur ett ägarperspektiv med syftet att skydda borgenärerna och dess kapital⁴⁴.

3.1.5 Lägsta värdes princip

En princip som har ett starkt samband med försiktighetsprincipen är lägsta värdes principen. Enligt denna princip skall tillgångar värderas efter det lägsta av anskaffningspriset och det

⁴¹ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid. 156

⁴² Falkman, Pär, Redovisningens teoretiska dilemma (2000)

⁴³ Falkman, Pär, Den nya ekonomin kräver mer komplex redovisning- dags för en ny debatt? (2000)

⁴⁴ Falkman, Pär, Redovisningens teoretiska dilemma (2000)

verkliga värdet. Med verkligt värde anses enligt bokföringslagen antingen försäljningsvärdet minus försäljningskostnader eller återanskaffningsvärdet⁴⁵.

3.1.6 Realisationsprincip

Realisationsprincipen är den princip som styr intäktsredovisningen och är central för att kunna fastställa när intäkter skall redovisas. Enligt denna princip får inte intäkter redovisas i resultaträkningen innan de är realiserade. Syftet med realisationsprincipen är i enlighet med försiktighetsprincipen att felaktiga beslut skall undgås genom att inte ge en alltför positiv bild av företaget⁴⁶.

Enligt definitionen finns det två olika sätt att bestämma när en intäkt har uppstått, antingen genom en inbetalning eller när tillgångar ökar i värde⁴⁷. Realisationsprincipen kan antingen följa ett formsynsätt eller ett substanssynsätt beroende på om utgångspunkten är ekonomisk eller legalistisk. Vid ett formsynsätt uppstår en intäkt vid ett äganderättsskifte, det vill säga när en transaktion har ägt rum. Ur ett substanssynsätt uppstår istället en intäkt då en generell värdeökning på marknaden har ägt rum⁴⁸. Idag betraktas inte värdeförändringar som intäkter eller kostnader redovisas således inte över resultaträkningen. Skulle detta dock bli fallet blir resultatutvecklingen mer ojämn och marknaden skulle bli mer flexibel. Som följd ökar transaktionskostnaderna för aktörerna⁴⁹.

3.1.7 Kongruensprincip

Kongruensprincipen är en gammal redovisningsöverenskommelse som bygger på att samtliga förändringar i tillgångars och skulders värde skall föras över resultaträkningen. Utan principen kan resultatförändringar rent tekniskt föras direkt till eget kapital i balansräkningen och därmed minskar tydligheten i redovisningen⁵⁰. Behovet av regeln är given då resultaträkningen har blivit en essentiell källa för information. Om resultatförändringen istället direkt förs till eget kapital kan konsekvensen bli att förändringen missas av årsredovisningsläsaren då denne är van att lita på resultaträkningen för att få en uppfattning om resultatet och om hur detta har uppstått. Det bör dock beaktas att det inte finns något

⁴⁵ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid.191

⁴⁶ Falkman, Pär, Redovisningens teoretiska dilemma (2000)

⁴⁷ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid.340

⁴⁸ Ibid sid.161-162

⁴⁹ Falkman, Pär, Redovisningens teoretiska dilemma (2000)

⁵⁰ Ibid

uttryckligt förbud mot kongruensprincipen i svensk normering men däremot bör restriktiviteten iakttagas⁵¹.

3.2 Intressentteori

Ett företags kommunikation med olika intressenter utgörs av den externa redovisningen. Med ett företags intressenter menas alla de individer, grupper och organisationer som i något avseende har någon form av utbytesrelation med företaget⁵². Dess främsta syfte är att tillgodose existerande såväl som potentiella intressenter med relevant information. Denna information skall kunna ligga till grund för framtida ekonomiska beslut. Vilka krav som bör ställas på utformningen och innehållet på ett företags externa redovisning grundas på vilka syften som redovisningen skall tillgodose samt vilka intressenter som berörs. Olika intressenter kräver olika mycket information. Graden av information varierar beroende på intressenternas egna kvalifikationer som t.ex. kunskaper inom ämnet, utbildning samt vad informationen skall användas till. Detta innebär därmed också att intressenterna har olika önskemål kring bland annat hur företagets information skall vara utformad, dess detaljrikedom samt innehåll⁵³. Följande huvudintressenter kan urskiljas enligt Knutsson⁵⁴:

- Ägare/Kapitalplaceringar: Denna grupp av intressenter ställer riskkapital till förfogande för ett företag. De behöver information för att kunna fatta ekonomiska beslut (köpa, sälja eller behålla) om deras aktier/andelar i företaget. Företagets förmåga att lämna utdelning på investerat kapital är ytterligare ett informationsbehov som denna grupp av intressenter kräver.
- Kreditgivare: Dessa behöver information för att kunna utvärdera företagets ekonomiska ställning det vill säga förmågan att kunna betala räntor och amorteringar.
- Leverantörer: Denna grupp har behov av att genom informationen få uppgifter om företagets möjlighet att betala för levererade varor och tjänster enligt överenskommelse.
- Kunder: Använder informationen för att bedöma om företaget kan leverera varor och tjänster samt om de kan uppfylla sina framtida åtaganden.
- Anställda: Relevant information krävs för att de skall kunna förverkliga deras möjlighet till inflytande och medbestämmande i företaget. I och med detta skapas incitament och engagemang för de anställda.

⁵¹ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid.165

⁵² Ibid sid.167

⁵³ Knutsson, Margit, Den nya ekonomin, gamla redovisningsprinciper i ny ekonomi (2004) sid.16

⁵⁴ Ibid sid.14-15

Företagen strävar efter att uppfylla alla intressenters informationsbehov men en avgränsning av det redovisade materialet måste dock göras av praktiska skäl. En viss standardisering av redovisningen har därmed utformats där allmänna krav, som antas vara gemensamma för alla intressenter, ligger till grund för utformandet. Dessa benämns som redovisningens kvalitativa egenskaper⁵⁵.

3.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper

Det finns fyra olika kriterier inom redovisningens kvalitativa egenskaper. Dessa utgörs av begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet⁵⁶. Kriterierna är av så kallade kvalitativ karaktär och bör enligt RR/ IASB ställas på företagets redovisningsinformation⁵⁷. För att redovisningen skall kunna verka som ett rättvist beslutsunderlag vid ekonomiska beslut krävs det att redovisningen uppfyller dessa kriterier. Tilliten och förtroendet mellan parterna ökar om externredovisningens syfte är att verka som ett beslutsunderlag vid företagsaffärer och investeringar. Den trovärdighet som därmed skapas mellan företagen och dess intressenter är ytterst viktig för att kunna skapa en fungerande kapitalmarknad och är kanske därför ett av de främsta skälen till att standardisera redovisningen⁵⁸.

3.3.1 Begriplighet

Med begriplighet menas att den som läser en årsredovisning skall vara kunnig och väl insatt i ämnet. Därför diskuteras det inte hur informationen skall göras begriplig utan skyldigheten ligger helt och hållet hos läsaren att skaffa nödvändig kunskap för att kunna förstå innehållet i redovisningen⁵⁹.

3.3.2 Relevans

Relevanskriteriet åsyftar till att informationen skall ha ett förutsägningsvärde samt ett uppföljningsvärde⁶⁰. Med ett förutsägningsvärde menas att den ska verka som ett underlag för en bedömning av framtiden. Med ett uppföljningsvärde menas att informationen skall kunna ligga till grund för uppföljning och utvärdering av upprättade planer samt bedömning av redan inträffade händelser. Dessutom måste informationen vara aktuell i den mening att sammanställandet och rapporteringen av företagets information måste ske snabbt och med

⁵⁵ Knutsson, Margit, Den nya ekonomin, gamla redovisningsprinciper i ny ekonomi (2004) sid.16-17

⁵⁶ Ibid sid 16-17

⁵⁷ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid.166

⁵⁸ Knutsson, Margit, Den nya ekonomin, gamla redovisningsprinciper i ny ekonomi (2004) sid.17-19

⁵⁹ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid.170

⁶⁰ Artsberg, Kristina, Normbildning och redovisningsförändring (1992) sid.57

relativt kort tidsintervall mellan tillfällena. Begreppet innefattas även av krav på väsentlighet, det vill säga att informationen skall vara av väsentlig karaktär för bedömningar och beslut⁶¹.

3.3.3 Tillförlitlighet

Tillförlitlighetskriteriet går att dela upp i ytterligare tre mindre kriterier. Dessa kriterier ställer krav på att redovisningen i möjligaste mån ska beskriva verkligheten, vara verifierbar samt objektiv. Den information som presenteras i redovisningen skall på ett korrekt sätt återge de transaktioner som har inträffat, så kallad beskrivning av verkligheten. Dessutom ställs kravet att redovisningen skall vara fri från subjektiva bedömningar och tolkningar så att en utomstående och oberoende bedömare skall ha möjlighet att, utifrån samma förutsättningar och samma metoder, kunna uppnå samma resultat som tidigare redovisats. Informationen är då verifierbar. Vidare måste den information som redovisas vara objektiv i den mening att den ej får vara vinklad. Ett förutbestämt mål eller resultat kan härmed undvikas. Utöver dessa tre kriterierna kommer även krav på försiktighet och fullständighet in.

Med försiktighet menas att övervärdering samt undervärdering av tillgångar och skulder ej är acceptabelt. Med fullständighet åsyftas att all information måste redovisas, annars finns risk för att den blir vilseledande och orättvis⁶².

3.3.4 Jämförbarhet

Ytterligare ett krav som ställs på den redovisade informationen är jämförbarhet. För att en jämförelse skall kunna vara möjlig, både inom företaget och med övriga företag, krävs det att informationen är konsekvent. Med detta menas att samma måtbegrepp och redovisningsmetoder skall användas från period till period för samma typ av företagsdata. Om kravet på konsekvens följs, uppfylls därmed också jämförbarhetsprincipens främsta syfte. Detta syfte är att de olika företagens finansiella rapporter likheter och olikheter kan identifieras och därmed också förklaras⁶³.

⁶¹ Knutsson, Margit, Den nya ekonomin, gamla redovisningsprinciper i ny ekonomi (2004) sid. 17

⁶² Ibid sid.17-18

⁶³ Ibid sid.18

För att tydliggöra de fyra kvalitativa kriterierna och dess innebörd har Artsberg⁶⁴ presenterat följande figur:

Begriplighet	Relevans	Tillförlitlighet	Jämförbarhet
	Tillbakablickande information	Korrekt bild	Över tiden
	Framåtblickande information	Innebörd före form	Mellan företag
	Väsentlighet	Objektivitet	
		Försiktighet	
		Fullständighet	

De fyra kvalitativa kriterierna

Inom redovisningen finns fyra olika kvalitativa kriterier. För att var och ett av dessa kriterium skall uppfyllas måste ett antal underkriterier uppnås. Samtliga fyra kvalitativa kriterier bör uppfyllas för att redovisningen skall kunna agera som ett beslutsunderlag.

3.4 Agentteori

Agentteorin försöker beskriva relationen mellan två individer, dels principalen uppdragsgivaren och dennes agent. Principalen vill få ett uppdrag utfört och den som åtar sig att genomföra detta uppdrag är agent åt principalen⁶⁵. Inom redovisning försöker agentteorin förstå behovet av finansiell information och kostnaden för att leverera denna.

Finansiell information kan efterfrågas av antingen ledningen eller av övriga intressenter som ett beslutsunderlag. Agentteorin behandlar dock främst ledningens informationsbehov. Ledningen blir då principal och den som framställer den finansiella information t ex en revisor verkar som agent. I teorin handlar relationen mellan principal och agent om att ingå kontrakt som med hjälp av incitament säkerställer att agenten skall arbeta på ett sätt som maximerar principalens nytta. Kontrakten har således en funktion att dels motivera agenten och dels effektivt fördela risken för att agenten inte skall verka för principalens bästa⁶⁶. Olika incitament som kan användas är belöningar av olika slag som t ex bonus eller gåvor. Detta kan ibland innebära agenten lockas av principalen att agera på ett sätt som inte är etiskt korrekt.

⁶⁴ Artsberg, Kristina, Redovisningsteori- policy och praxis (2003) sid.168 figur 5:7

⁶⁵ Nygaard och Bengtsson, Strategizing (2002) sid.82

⁶⁶ Vernon, Kam, Accounting theory (1986) sid.45

När vi ser på samhället i dess helhet har det under de senaste åren betonats och diskuterats hur viktigt det är för vissa yrkesgrupper att medlemmarnas etik övervakas. Varken läkare, revisor och advokater kan acceptera att deras kolleger åsidosätter sin etik eftersom det kan leda till att hela yrkesgruppens anseende försämras i allmänhetens ögon. Därför påverkar den offentliga inställningen också agentens beteende vilket kan minska opportunisten och främja målgemenskapen⁶⁷.

3.5 IAS 41⁶⁸

IAS 41 är en standard som anger principer för hur biologiska tillgångar samt jord- och skogsbruksverksamhet skall redovisas och därtill hur de finansiella rapporterna kopplade till dessa skall utformas. Det är dock viktigt att betona att denna standard inte skall tillämpas på mark som används för sådan verksamhet utan det är enbart de biologiska tillgångarna i sig som berörs. Detta är ett område som inte regleras eller behandlas i någon av de andra IAS standarderna.

En biologisk tillgång definieras i IAS 41 som ett levande djur eller en levande växt medan jord- och skogsbruksverksamhet definieras som ett företags biologiska omvandling av biologiska tillgångar antingen till försäljning eller till nya biologiska tillgångar. Jord- och skogsbruksverksamhet omfattar ett antal skilda verksamheter som exempelvis djuruppfödning, skogsbruk, blomsterodling m.m. Dessa skilda verksamheter har dock vissa gemensamma drag:

1. Förmåga att ändras. Levande djur och växter kan genomgå en biologisk omvandling.
2. Styrning av förändring. Styrning underlättar biologisk omvandling genom att förbättra eller åtminstone stabilisera förutsättningarna för processen. Det kan röra sig om en styrning av t ex näringsnivå, fuktighet eller ljus. En sådan styrning skiljer jord – och skogsbruksverksamhet från annan verksamhet.
3. Värdering av förändring. Förändring i kvalitet eller kvantitet som en följd av biologisk omvandling skall värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.

⁶⁷ Nygaard och Bengtsson, Strategizing (2002) sid.82

⁶⁸ IAS 41 Jord- och skogsbruk Internationell redovisningsstandard i Sverige- IAS med SIC tolkningar

Enligt IAS 41 skall ett företag redovisa en biologisk tillgång eller en jord- och skogsbruksprodukt när tre stycken punkter uppfylls.

1. Företaget har kontroll över tillgången som en följd av inträffade händelser.
2. Det är sannolikt att företaget kommer att erhålla ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången
3. När tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

När den biologiska tillgången redovisas för första gången och därefter vid varje balansdag skall den värderas till dess verkliga värde baserat på nuvarande plats och skick, efter avdrag för försäljningskostnader. Med försäljningskostnader omfattas inte transportkostnader eller andra kostnader som uppstår i samband med att föra tillgångarna till en marknad.

Det verkliga värdet skall om möjligt beräknas utifrån det nuvarande marknadspriset. Finns dock ingen marknad för tillgången skall det verkliga värdet istället beräknas genom nuvärdet av de förväntade framtida nettobetalingarna, diskonterade med en aktuell marknadsbestämd räntesats före skatt. Kan emellertid inte det verkliga värdet fastställas på ett tillförlitligt sätt skall tillgången värderas till anskaffningsvärde justerat med av respektive nedskrivningar.

En vinst eller förlust som uppkommer i samband med en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde skall inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer. Detta innebär att förändringen kommer att föras över resultaträkningen. I balansräkningen skall de biologiska tillgångarna redovisas som separata poster.

I och med IAS 41 ökar kraven på tilläggsupplysningar i de olika finansiella rapporterna. Några av de upplysningar som företagen kommer att krävas på är följande:

- En beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar. Upplysningen kan vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär.
- Metoder och antaganden som tillämpas för att fastställa tillgångens verkliga värde.
- Om tillgången påverkas av någonting som t ex är klimat eller sjukdomsrelaterat skall upplysningar lämnas om dess karaktär och belopp. Detta gäller t ex om tillgången utsätts för en översvämning, allvarlig torka/kyla eller ett insekts/svampangrepp.

- Det verkliga värdet för en biologisk tillgång kan ändras på grund av både fysiska förändringar och prisförändringar på marknaden. Separata upplysningar om dessa typer av förändringar skall lämnas i de finansiella rapporterna.

IAS 41 innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser utan när denna standard börjar tillämpas skall detta redovisas i enlighet med IAS 8 – Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

3.6 IAS 41: Fördelar och nackdelar

Utvecklingen av redovisningsstandarder går från att tidigare ha baserat värderingen av tillgångar på historiska anskaffningsvärden mot att allt mer övergå till en värdering till verkligt värde. Detta blir tydligt med införandet av de nya IAS standarderna. I och med att verkligt värde införs skiftas prioriteringen från att redovisningsinformation skall vara objektiv och tillförlitlig mot att den istället skall vara relevant⁶⁹. Införandet av IAS41 kommer att medföra fördelar men också en hel del problem.

Ett viktigt argument som talar till fördel för IAS 41 är att värdering till verkligt värde kan vara enklare och mer relevant än värdering till historiska anskaffningsvärden där det finns en aktiv marknad för en biologisk tillgång⁷⁰. Kritiker av värdering till anskaffningsvärde hävdar att informationen kan bli missvisande särskilt i tider av kraftig inflation⁷¹. Syftet med verkligt värde är att ge läsarna av redovisningsrapporter bättre information om den finansiella utvecklingen i företagen⁷². Biologiska tillgångar där en aktiv marknad kan hittas inkluderar t ex plantage där kaffe, kakao, gummi eller te produceras. Oavsett de fördelar som IAS 41 för med sig finns det dock ett antal starka skäl till varför denna standard kanske inte är det bästa sättet att behandla redovisning av biologiska tillgångar. IAS 41 är baserad på det antagandet att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta är dock inte alltid fallet⁷³. Vid beräkning till verkligt värde av t ex skog rör det sig om mycket långa intjäningstider och en sorts löpande vinstavräkning. Risker blir således stor för att

⁶⁹ Barlev och Haddad, Fair value accounting and the management of the firm (2003) sid. 383

⁷⁰ Elad, Charles, Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization (2004) sid.632-636

⁷¹ Falkman, Pär, Den nya ekonomin kräver mer komplex redovisning- dags för en ny debatt? (2000)

⁷² Edenhamar, Hans, Måste redovisningen vara så komplicerad?(2004)

⁷³ Elad, Charles, Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization (2004) sid.632-636

redovisningen påverkas av subjektiva bedömningar och en viss grad av manipulation⁷⁴. Detta försvårar jämförbarheten och harmoniseringen mellan företag och länder.

Biologiska tillgångarna skall enligt IAS 41 omvärderas vid varje bokslut. Detta kan visa sig vara betydligt mer komplicerat och komplext än den tidigare modellen där anskaffningsvärden används. Implementeringen av IAS 41 kan dessutom föra med sig höga kostnader framförallt i länder som inte är fullt utvecklade. I och med omvärderingen vid varje bokslut kommer realiserade vinster eller förluster som uppkommer i samband med värdeförändringen från föregående år inkluderas i företagets finansiella rapporter. Enkelt uttryckt leder värdering till verkligt värde till förändringar i resultatet som egentligen inte beskriver företagets intjäningsförmåga. Denna resultatförändring kan snarare försvåra arbetet för t ex analytiker när de skall upprätta vinstprognoser⁷⁵. Företag som äger biologiska tillgångar behöver således efter införandet av IAS 41 inte sälja någonting men kan fortfarande redovisa inkomster i sin resultaträkning⁷⁶.

3.7 IAS/IFRS och beskattning

I Sverige är sambandet idag mellan ett företags redovisning och dess beskattning tydligt. Redovisningen skall utan några större förändringar kunna utgöra en grund för beskattning, vilket underlättar för företagen. Som följd av detta blir redovisningsreglerna ledande för hur beskattningen ser ut. Sambandet mellan redovisning och beskattning bidrar dessutom med att redovisningen håller en högre standard då både redovisningen och deklaration utsätts för granskning⁷⁷. En nackdel med sambandet är att företag kan välja att endast lämna de uppgifter som bedöms som de allra viktigaste och att deras resultat medvetet underskattas för att undvika en alltför hård beskattning. Detta strider mot att redovisningen skall uppfylla kravet om rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Sambandet verkar således förhindrande av god redovisningssed⁷⁸.

Utifrån dagens samband mellan redovisning och beskattning bör företag som tillämpar IAS i sin koncernredovisning också göra detta i sin årsredovisning. Dock gäller IAS/IFRS tills

⁷⁴ Edenhammar, Hans, Måste redovisningen vara så komplicerad?(2004)

⁷⁵ Ibid

⁷⁶ Elad, Charles, Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization (2004) sid.632-636

⁷⁷ SOU 2003:71 sid.82

⁷⁸ Ibid sid.83

vidare enbart i koncernredovisningen och inte i juridisk person. De biologiska tillgångarna får därmed inte värderas i aktiebolagen enligt IAS 41 utan detta gäller enbart på koncernnivå⁷⁹.

En fördel med att ha IAS/IFRS som grund vid beskattning är att det vinstmått som presenteras anses vara det mest "rättvisande" som troligtvis går att få fram idag. Mot detta förslag finns dock ett antal argument. Ett av de främsta argumenten är att risken för konflikter mellan företag och skattemyndigheten beräknas öka. Detta på grund av att IAS förespråkar en löpande omvärdering till verkligt värde vilket leder till att orealiserade vinster läggs till grund för beskattningen⁸⁰. Skatteverket var en av dom remissinstanser som hårdast opponerade sig emot denna marknadsvärdering eftersom den skulle ge stora kast i beskattningen av företag⁸¹. Det finns goda skäl till varför endast realiserade vinster skall beskattas och varför endast realiserade förluster skall medges rätt för avdrag. En annan negativ konsekvens av att koppla IAS till beskattning är att beslutandet av beskattningsunderlaget i praktiken kommer att flyttas från Sveriges Riksdag till ett privaträttsligt organ i London⁸².

Beskattningen i samband med IAS 41 kommer att se ut så att koncernen kommer att avsätta en uppskjuten skatt kring marknadsvärderingen. I öppningsbalansen och därefter vid varje bokslut kommer 72% av förändringen hänförlig till IAS 41 att ha sin motpost i eget kapital och 28% i uppskjuten skatteskuld. Denna beskattning leder dock inte till några skattebetalningar utan syftar mer till att skatt reserveras för den minimala möjligheten att skogen i framtiden kommer att säljas av⁸³.

3.8 Kapitelavslutning

I detta kapitel har vi presenterat den teori och litteratur som vi anser mest relevant för att kunna besvara vår problemställning. Redovisningsprinciperna och de kvalitativa egenskaperna ligger till grund för redovisningens utformade i Sverige idag. I och med tillämpningen av IAS 41 kommer redovisningen att genomgå stora förändringar kopplade till denna referensram. Intressentteorin och agentteorin ansågs vara intressanta ur den mening att de kan beskriva vissa effekter som kan uppstå mellan företaget och dess omvärld i samband med införandet av den nya standarden. Vidare har IAS 41 behandlats i detalj samt de fördelar

⁷⁹ Eriksén, Håkan, muntlig källa 2004-12-08

⁸⁰ SOU 2003:71 sid.84

⁸¹ Eriksén, Håkan, muntlig källa 2004-12-08

⁸² SOU 2003:71 sid.84

⁸³ Eriksén, Håkan, muntlig källa 2004-12-08

och nackdelar som litteraturen belyser. Detta kommer att utgöra en utgångspunkt i vår slutdiskussion.

Ytterligare har litteraturgenomgången hjälpt oss att strukturera upp de intervjuer som genomförts och bearbeta svaren på bästa sätt. I nästa kapitel presenterar vi vår empiri, det vill säga de intervjuer vi har genomfört med de svenska skogsföretagen samt aktuella och relevanta siffror hämtade från deras finansiella rapporter.

4. Empiri

Kapitlet presenterar den data som tagits fram genom intervjuer. Resultatet presenteras under olika teman för att få en så bra struktur på empirin som möjligt. Därefter visas aktuella siffror från SCA för att belysa IAS 41:s finansiella effekter. Kapitlet avslutas med en kort sammanfattning.

4.1 Sammanställning av intervjureresultat

Här nedan följer en bearbetning och presentation av de resultat vi har erhållit från de intervjuer som genomförts. För att få en översikt över de respondenter som har medverkat se avsnitt 2.8.2.

4.1.1 Anpassning av IAS 41

I skogsbolagen värderas skogen för tillfället efter dess anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet justeras vid behov genom uppskrivningar. Dessa uppskrivningar sker relativt sällan och oftast i samband med företagsaffärer som t ex uppköp. Detta leder till att skogen i majoriteten av företagen har ett alltför lågt bokfört värde jämfört med dess marknadsvärde. Svea skog är det skogsbolag som har det högsta bokförda värdet på sina skogar då deras senaste uppskrivning skedde 1999 i samband med ett uppköp. Det övertvärde som betalades på aktierna lades till goodwill men även till företagets skogstillgångar.

Anpassningen till IAS 41 har påbörjats i samtliga företag. Av de tillfrågade bolagen har SCA kommit längst i sin anpassning då de till skillnad från de andra bolagen redan har publicerat jämförelsetal i sin senaste delårsrapport. Jämförelsetal för 2004 har dock börjats räkna fram i alla skogsbolag där egna framarbetade värderingsmodeller har använts. Exempel på komponenter som kan ingå är planerad slutavverkning, inflation, pris, kostnader per kubikmeter m.m. IAS 41 ställer dock vissa krav på vilka komponenter som skall ingå i värderingsmodellen. Utöver IAS 41 krav på ingående komponenter skall Holmens modell dessutom kvalitetsstämplas av KPMG, och alla slutgiltiga värden kommer att revideras innan de tas med i de finansiella rapporterna. Har företaget ingen egen modell att arbeta utifrån finns färdiga värderingsmodeller att köpa externt.

Den slutgiltiga värderingen i samtliga företag kommer att ske internt då de anser sig besitta den bästa kunskapen. Dock kan den praktiska inventeringen av skogen hyras in från externt

håll. Detta sker endast ca vart 10:e år på grund av höga kostnader. Trots en omvärdering varje år av skogen kommer inte inventeringen att utföras oftare.

4.1.2 Skogsbolagens inställning till IAS 41.

Flertalet av de skogsbolag som tillfrågades var negativt inställda till de nya reglerna. SCA var det enda företag som ansåg att IAS 41 kunde vara bra men endast om ett ”riktigt” värde kunde räknas fram. Värdering till verkligt värde är dock svårt och ett så kallat riktigt värde kan därför vara problematiskt att få fram. Säljer ett skogsbolag hela sitt skogsinnehav samtidigt får de ett lägre pris än om de skulle sälja det i mindre områden, vilket i praktiken oftast är fallet. Frågan är då vilket pris som skall användas vid värderingen?

Att lämna information om skogens verkliga värde hade företagen ingenting emot. Emellertid ville de hellre redovisa det verkliga värdet i en not snarare än som en post i resultaträkningen då subjektiva bedömningar kommer att spela en stor roll. I och med att värdet finns med i resultaträkningen måste ett flertal olika antaganden förklaras, eftersom förändringen kommer att beröra tunga poster då skogen utgör en stor del av bolagens tillgångsmassa.

4.1.3 Problem kring IAS 41.

Skogsbolagen var överens om att en mängd olika problem kunde uppstå vid införandet av IAS 41. Det största problemet som de såg var att delar av IAS 41 inte var anpassad till skogsbruk och då framförallt nordiskt skogsbruk. En anledning till detta är att skogsbruket arbetar med långa omloppstider på ca 80-100 år beroende på var i Sverige skogarna finns, medan IAS 41 huvudsakligen är kopplad till näringsverksamheter med betydligt kortare omloppstid. Ett exempel på en sådan verksamhet är svinuppfödning där omloppstiden rör sig om ca ett år. Ytterligare en anledning till att IAS 41 till viss del inte passar för skogsbruk har att göra med återplanteringskostnader. I enlighet med svensk lag är återplantering obligatorisk men enligt IAS 41 får dessa kostnader inte ingå vid värderingen. SCA har för att frångå detta rubricerat sina återplanteringskostnader som försäljningskostnader och har på så vis fått in dessa i värderingen. Skogsbolagen har gemensamt varit i kontakt med de ansvariga för IAS 41 i London för att få fram en bättre anpassning till svenskt skogsbruk.

Ett annat stort problem som företagen såg var subjektiviteten. Det verkliga värdet som företagen får fram kan aldrig bli bättre än en bästa gissning då den till viss del kommer att byggas på subjektiva antaganden. Flertalet av företagen såg på grund av detta en större risk att

siffror i finansiella rapporter skulle kunna manipuleras. Veldig små justeringar i vissa antaganden kan få stora effekter. Ett exempel på detta är att om WAC räntan i värderingsmodellen ändras med endast en kvarts procentenhet så får detta stora utslag på resultatet. Företagen poängterade dock att revisorerna här får det yttersta ansvaret och att de måste vara uppmärksamma och kritiskt ifrågasätta förändringar som uppkommer från år till år.

Innan alla rutiner i samband med värdering har fastställts och tolkningen av IAS 41 är helt klar ser majoriteten av företagen att vissa organisatoriska problem kan förekomma. Utöver detta uppkommer problem i samband med att resultatet kommer att bli ojämnt fördelat över året beroende på säsong. De börsnoterade företagen skall lämna in kvartalsrapporter och eftersom skog växer olika mycket beroende på om det t ex är sommar eller vintern så blir resultatet mellan kvartalen ojämnt. Detta kan dock eventuellt utjämnas och därmed försvinner problemet.

Att resultatet kan bli svårare att förstå och analysera, dels för gemene man men även för analytiker, var en annan konsekvens som företagen var eniga om. Det kommer att bli svårt för företagen att förklara varför resultatet ser ut som det gör. Årsredovisningen är avsedd för att kunna läsas och förstås av alla intressenter. Med de nya reglerna ställs dock ett krav på att läsaren skall vara påläst och väl insatt i ämnet för att kunna dra nytta av informationen som finns i årsredovisningen.

4.1.4. Effekter som uppstår i samband med införandet av IAS 41

De tydligaste och mest uppenbara effekterna som uppstår är de i företagets balans och resultaträkning. I balansräkningen kommer en engångseffekt att uppstå i samband med införandet. Denna effekt består av skillnaden mellan företagets idag bokförda värde och skogens uppskattade verkliga värde. Denna skillnad redovisas delvis under eget kapital och delvis under uppskjuten skatt. Således kommer de företag som nyligen har genomfört uppskrivningar få en mindre effekt än de övriga. I balansräkningen tillkommer dessutom ytterligare en rad. Tidigare utgjorde skogsmarken och träden en gemensam rad men i och med införandet av IAS 41 så skall dessa redovisas var för sig. Dock är det viktigt att understryka att det endast är träden som berörs av IAS 41. I resultaträkningen kommer en ny resultatrad för omvärdering att införas. I och med detta blir en ny komponent synlig.

De nya reglerna kommer enligt samtliga företag att ha en effekt på redovisningens tillförlitlighet och jämförbarhet. Bilden över hur dessa effekter kommer att se ut varierade dock till viss del mellan företagen. Vad gäller tillförlitligheten var majoriteten av företagen ense om att denna skulle försämrans på grund av subjektivitet. Baseras ett värde på subjektiva bedömningar kan det inte anses vara 100% tillförlitligt. Dock poängterade Svea skog att om företaget talar om exakt vad som görs, varför det görs samt vilka konsekvenser detta kan få borde tillförlitligheten kunna förbättras. Jämförbarheten och om hur den skulle påverkas var dock företagen lite oeniga om. Flertalet ansåg dock att jämförbarheten skulle försämrans eller i bästa fall förbli oförändrad. Detta beror på att om företag använder sig av t ex olika typer av värderingsmodeller blir värdet på skogen därmed också svårt att jämföra företagen emellan. Tas emellertid marknadsvärderingsraden bort i resultaträkningen blir jämförbarheten oförändrad. Mellan skogsbolag i Norden idag finns redan en relativt väl jämförelse men med de nya reglerna kan frågor kring vart vissa siffror härstammat ifrån uppstå.

Att IAS 41 skulle kunna leda till större resultatfluktuationer från år till år var dock företagen lite tveksamma emot. Den övervägande delen av företagen trodde att resultatet skulle förbli förhållandevis stabilt. Detta beror på att en värdeförändring till största delen grundar sig på inflationstakten och eftersom denna är relativt stabil borde även resultatkomponenten bli det. Råkar ett skogsbolag ut för t ex stora svampskador ett år skulle resultatet påverkas men på lång sikt brukar detta jämna ut sig. Skulle dock stora resultatfluktuationer uppstå var företagen negativt inställda till detta.

4.1.5 Positiva aspekter av IAS 41

De flesta företagen tyckte att det var bra att marknadsvärdet nu lyftes fram i debatten då börsutvecklingen hos skogsbolag tidigare har styrts av dolda värden. Svea skog menade också att detta var bra för de delar av företaget som enbart sysslade med skogsvård. Tidigare har dessa delar främst stått för kostnader i redovisningen men i och med att tillväxten tas med i resultatet skapar de nu även intäkter.

Vidare tyckte huvudparten av företagen att det var bra att redovisningen blev mer öppen och att ett annat värde än det bokförda värde togs fram. Svea skog ansåg dock fortfarande att det verkliga värdet inte borde inkluderas i resultaträkningen utan begränsas till interna rapporter.

SCA som var det till IAS 41 mest positivt inställda företaget såg också en fördel att i att resultatet skulle kunna bli mer rättvisande eftersom skog som ej avverkas nu också inkluderas i resultaträkningen. Ett krav för detta är dock att företagen skall exakt veta vilka komponenter som skall ingå i värderingsmodellen samt att dessa skall vara lika för alla.

4.1.6 Inställning till krav på ökad information

Detta var den del av IAS 41 som företagen tyckte var lättast att acceptera. Att en kunnig och insatt läsare eventuellt kunde få ett mervärde av den utökade informationen såg företagen som något positivt. Kommer att få ut mer än tidigare. Risker för att detaljerna tar överhanden och att helheten därmed försvinner var företagen överens om. Företagen frågade sig om all information verkligen var nödvändig och relevant? Ingen merkostnad kommer att uppstå i samband med kraven på utökad information då företagen redan i hög grad besitter den kunskap som behövs. Det enda som behöver göras är att gruppera om informationen och sammanställa den.

4.2 Tabell över intervjuresultat

	Holmen	SCA	Svea Skog
Anpassning till IAS 41	- Börjat räkna fram jämförelsesiffror för 2004.	- Publicerat jämförelsesiffror i senaste delårsrapporten	- Börjat räkna fram jämförelsesiffror för 2004.
Inställning till IAS 41	- Negativ	- Positiv om ett ”riktigt värde” kan beräknas	- Negativ
Problem med IAS 41.	- Svårare att förstå resultatet för analytiker och gemene man. - Ej anpassat till skogsbruk.	- Att värderingen påverkas av subjektiva bedömningar. - Återplanteringskostnader. - Svårt att få igång nya rutiner innan tolkningen är helt klar. -Ej anpassat till skogsbruk - Svårare att förstå resultatet	- Att värderingen påverkas av subjektiva värderingar vilket kan medföra vissa risker. - Ej anpassat till skogsbruk - Svårare att förstå resultatet
Effekter av IAS 41	- Balans och resultaträkningen påverkas - Jämförbarheten försämras - Tillförlitligheten försämras pga subjektiva bedömningar	- Balans och resultaträkning påverkas - Jämförbarheten ökar eventuellt såvida olika värderingsmodeller inte används - Tillförlitligheten minskar pga subjektiva bedömningar	- Inte så stora effekter i balans och resultaträkning då uppskrivning gjorts 1999. - Jämförbarheten oförändrad i bästa fall - Tillförlitligheten försämras men om företaget exakt talar om vad som görs förbättras den.
Positivt med IAS 41	- Såg inga direkta fördelar med IAS 41	- Mer öppen redovisning där alla värden lyfts fram. Ja, - Mer rättvisande eftersom även stående skog kommer med. Dock måste värderingen vara lika för alla.	- Att ett marknadsvärde används utöver det bokförda värdet - Öppnare sätt att redovisa - Tillväxten kommer fram i debatten.
Inställning till ökad information	- Positiv. All information finns redan i företaget. Kan tillföra ett mervärde för års-redovisningsläsaren.	- Tveksamt positiv då kraven på information är lite väl detaljerad.	- Positiv, dock finns en risk att helheten försvinner i detaljerna.

4.3 Jämförelsetal

Nedan kommer jämförelsetal uträknade enligt IAS 41 att redovisas. Utav de tillfrågade skogsbolagen är det enbart SCA som för närvarande har publicerat sina siffror.

4.3.1 SCA

Redovisat värde på skogstillgången innan IAS 41 uppgick till 9 miljarder kronor vid bokslutet 2003/2004. Vid värdering enligt IAS 41 ökar värdet med 9 miljarder kronor och uppgår till 18 miljarder kronor. Efter avdrag för uppskjuten skatteskuld så ökar det egna kapitalet med 5,8 miljarder kronor. Genom att redovisa enligt den nya standarden ökar rörelsevinsten med 0,4 miljarder⁸⁴

4.4 Kapitelavslutning

Vi har i detta kapitel redogjort för de svar vi har fått från våra intervjuer. En sammanställning av svaren har gjorts för att tydliggöra resultaten. Överlag finner vi dock att det råder en negativ inställning till IAS 41 då vissa delar inte anses vara anpassad till skogsbruk med långa omloppstider. Att framtida värderingar i viss mån kommer att påverkas av subjektiva antaganden var företagen överens om samt att detta eventuellt kommer att ha verkan på exempelvis jämförbarheten och tillförlitligheten.

Utöver intervjuresultaten har här också presenterats aktuella siffror från två av företagen. Tillsammans kommer dessa att verka som ett diskussionsunderlag i kommande kapitel.

⁸⁴ SCA delårsrapport 2003 sid.9-10

5. Slutdiskussion

*F*öljande kapitel förs en slutdiskussion med hjälp av tidigare presenterad litteratur och empiri för att besvara uppsatsens forskningsfråga. Reflektioner över studiens slutsats samt en fundering på förslag till fortsatt forskning avslutar kapitlet.

5.1 Presentation av forskningsfråga

Från och med 2005 skall alla svenska företag i sin koncernredovisning följa det nya internationella regelverket IAS/IFRS. För de svenska skogsbolagen innebär den största förändringen att de skall redovisa sina skogstillgångar efter IAS 41. Detta innebär framförallt att redovisningen av skogstillgångar till anskaffningsvärde justerat med uppskrivningar ersätts med en löpande omvärdering till verkligt värde. Problemdiskussionen behandlar detta ytterligare.

Det övergripande syftet med denna uppsats är att få en ökad förståelse för vilka konsekvenser IAS/IFRS kan komma att få inom svensk redovisning. Detta ämne är dock relativt stort och därför har en fokusering gjorts på IAS 41 om redovisning av biologiska tillgångar. Då skog är den viktigaste biologiska tillgången i Sverige har uppsatsen inriktat sig på att försöka besvara följande forskningsfråga:

”Vilka effekter kommer IAS 41 om biologiska tillgångar att ha inom redovisningen i svenska skogsföretag?”

För att besvara denna fråga har ett antal kvalitativa intervjuer genomförts med svenska skogsbolag.

5.2 Forskningsfrågan besvaras

5.2.1 IAS 41

Majoriteten av de tillfrågade skogsbolagen var negativt inställda till IAS 41. Anledningen till detta var främst att vissa delar av standarden ansågs vara dåligt anpassad till skogsbruk. En av de viktigaste förändringarna med IAS 41 är att biologiska tillgångar från och med år 2005

skall omvärderas löpande till verkligt värde. Syftet med detta är att på så vis få ett mer relevant och riktigt värde på tillgångar än tidigare och därmed också visa den finansiella utvecklingen i företaget på ett bättre sätt. Ett krav på att detta skall fungera på ett bra sätt är dock att en aktiv marknad finns för den biologiska tillgången i fråga och häri ligger delvis problemet med värdering av skog. Att föröka hitta en aktiv marknad för de enskilda bolagens hela skogsegendom är svårt, vilket leder till att värdet för hela skogsegendomen ligger betydligt lägre än om varje bestånd skulle värderas för sig. Inom skogsbruk förekommer dessutom långa omloppstider vilket gör det svårare att beräkna ett värde objektivt. Således kommer värdet på skogen istället att påverkas av subjektiva antaganden, vilket kommer att få negativa effekter på dels på jämförbarheten men också på redovisningens tillförlitlighet. Utöver detta innebär en värdering baserad på gissningar och antaganden att en del av de i Sverige mest grundläggande redovisningsprinciperna överges.

5.2.2 Effekter på redovisningsprinciper

Idag baseras svensk redovisning i hög grad på ett antal grundläggande redovisningsprinciper. Utgångspunkten i flertalet av dessa är att företagen skall undvika att ge en alltför positiv bild av den finansiella utvecklingen och därigenom också undvika att missleda dess intressenter. Ett tydligt exempel på detta är försiktighetsprincipen. Den innebär att tillgångar skall värderas efter lägsta värdes princip, det vill säga till det lägsta av dess anskaffningsvärde och verkliga värde. IAS 41 frångår dock denna princip då värdering av biologiska tillgångar i så stor utsträckning som möjligt skall redovisas till verkligt värde. I skogsbolagen innebär detta att skogens värde kommer att öka dramatiskt då den idag är värderad till låga anskaffningsvärden. En negativ effekt av detta blir således att skogsbolagens kreditgivare och aktieägare förlorar det skydd som försiktighetsprincipen innebär. Då anskaffningsvärdet är mer stabilt i den mening att det är beständigt och endast kan justeras med upp- eller nedskrivningar, ger detta borgenärerna en trygghet där risken för stora förändringar i värdet är mindre än vid en värdering till verkligt värde.

Den princip som idag styr intäktsredovisningen i Sverige är realisationsprincipen. I korthet innebär den att intäkter inte får redovisas förrän de är realiserade. Som en följd av införandet av de nya reglerna kommer realisationsprincipen att frångå det formsynsätt som finns idag och istället anta ett substanssynsätt. Detta åskådliggörs genom att alla värdeförändringar av de biologiska tillgångarna i framtiden skall föras över resultaträkningen i enlighet med IAS 41. Hädanefter kommer således skogsbolagen att kunna redovisa inkomster utan att de i

praktiken behöva avverka och sälja någon skog. Effekten utav detta blir följaktligen att resultatet inte nödvändigtvis behöver beskriva bolagens egentliga intjäningsförmåga och det kommer att bli svårt för skogsbolagen att förklara varför resultatet ser ut som det gör. För gemene man såväl som för analytiker kommer därför resultatet enligt skogsbolagen att bli svårare att tolka och förstå. Årsredovisningen skall enligt god redovisningssed uppfylla begriplighetskriteriet men detta kriterium ställer i sin tur krav på att årsredovisningsläsaren skall var insatt och kunnig i ämnet. Med IAS 41 blir resultatet svårare att tolka och således ökar behovet av att de läsare som är intresserade av att ta del av skogsbolagens årsredovisningar besitter den kunskap som krävs.

En princip som däremot kommer att lyftas fram ytterligare är kongruensprincipen som innebär att alla värdeförändringar hos tillgångar och skulder skall föras över resultaträkningen. Behovet av regeln är given då resultaträkningen har blivit en viktig källa för information. Hos skogsbolagen har värdeförändringar tidigare hanterats med hjälp av uppskrivningar vilka direkt har förts till balansräkningen. Detta strider mot kongruensprincipen. IAS 41 innebär att alla värdeförändringar som uppkommer i skogen mellan boksluten i enlighet med kongruensprincipen skall föras till resultaträkningen som en extra komponent i en omvärderingsrad. Tydligheten i redovisningen skall på så sätt öka i och med att dolda värden nu kommer att lyftas fram. Tydligheten kan dock ifrågasättas då uppkomsten av dessa värden kan vara svåra att förstå.

Slutligen kan de effekter som IAS 41 medför inom svensk redovisning sammanfattas i att god redovisningssed från och med 1 januari 2005 kommer att få ett nytt utseende beträffande koncernredovisning. God redovisningssed innebär en skyldighet i att följa lagen och de redovisningsprinciper som där anges. Då IAS 41 är en internationell redovisningsstandard kan inte hänsyn tas till varje enskilt lands redovisningstraditioner. Följden av detta blir således att de svenska skogsbolagen som berörs av IAS 41 kommer att frångå de för Sverige fundamentala principer då RR kommer att få ett minskat inflytande som normgivare inom koncernredovisning. Vissa principer försvinner helt medan andra lyfts fram ytterligare. Därmed kommer en ny god redovisningssed på koncernnivå att ta vid.

5.2.3 Effekter av subjektivitet

Övergripande syftar IAS 41 till att försöka få redovisningsinformationen mer relevant. Tidigare har rättvisande bild istället varit ett ledord inom svensk redovisning där det viktigaste har varit att redovisningen skall uppfylla kraven på objektivitet och tillförlitlighet. Där en aktiv marknad finns behöver ovanstående kriterier inte utesluta varandra men när en sådan inte existerar uppstår ett problem vid värdering till verkligt värde. Sådant är som tidigare nämnts fallet vid värdering av skog. Problemet som uppstår då en aktiv marknad saknas är att värderingen istället för att vara helt objektiv baseras på subjektiva antaganden. Att basera en värdering på subjektivitet får effekter på framförallt redovisningens tillförlitlighet och som följd även på dess jämförbarhet och relevans.

Tillförlitlighetskriteriet

Enligt tillförlitlighetskriteriet skall redovisningen vara fri från subjektiva bedömningar. Detta på grund av att ett värde som är baserat på subjektiva bedömningar inte kan anses vara 100% tillförlitligt. Som en följd av att subjektivitet får en roll i värderingen kan risken öka för att företag lockas till att manipulera siffror för att förbättra sitt resultat. Vid värdering av skog enligt IAS 41 kommer skogsbolagen att använda sig av värderingsmodeller. Värderingsmodellerna består av en rad olika komponenter varav små justeringar av dessa kan få stora effekter i det slutgiltiga resultatet. Enligt agentteorin finns risken att en revisor med hjälp av incitament kan lockas av ledningen att "blunda" för vissa företeelser som gynnar företaget. Det är dock viktigt att poängtera att revisorerna har det yttersta ansvaret att kritiskt granska och ifrågasätta förändringar som uppkommer från år till år. Samtidigt ligger det i hela yrkesgruppens intresse att agera etiskt korrekt och ha ett bra anseende i allmänhetens ögon vilket minskar opportunisten. IAS 41 kommer onekligen att få negativa effekter på redovisningens tillförlitlighet. Därför kan det anses vara extra viktigt att redovisningen blir mer öppen där skogsbolagen talar om exakt vilka subjektiva antaganden som görs, varför dessa görs samt vilka konsekvenser dessa kan föra med sig.

Jämförbarhetskriteriet

Det främsta syftet med att införa IAS 41 är att inom redovisning få en ökad jämförbarhet och harmonisering inom Europa samt att föra in mer relevanta värden i de finansiella rapporterna. Frågan är om IAS 41 lyckas med detta vad gäller redovisningen av skog och de svenska skogsbolagen. Enligt majoriteten av de tillfrågade skogsbolagen trodde de att jämförbarheten skulle minska eller i bästa fall förbli oförändrad. Anledningen till detta är att det inte finns

någon universal värderingsmodell för skog som är lika för alla. Effekten av att skogsbolag använder sig av olika typer av värderingsmodeller som dessutom präglas av varje bolags egna subjektiva antaganden blir att möjligheten till en rättvis jämförelse bolagen emellan minskar. Enligt relevanskriteriet skall ett värde vara dels förutsägande såväl som uppföljande. Utifrån detta kan ett verkligt värde anses vara mer relevant än ett anskaffningsvärde då värdet är mer aktuellt och därmed också mer väsentligt för bedömningar och beslut. Relevansen i redovisningsinformationen är dock starkt kopplad till tillförlitligheten. Trots att verkligt värde på skog, beräknat enligt IAS 41, uppfyller relevanskriteriet finns emellertid stora brister i dess tillförlitlighet. Frågan är om ett värde som inte är tillförlitligt verkligen kan vara relevant att basera beslut på?

5.2.4 Effekter på balans och resultaträkning

I skogsbolagen kommer de tydligaste och mest uppenbara effekterna av IAS 41 att uppstå i deras balans- och resultaträkning. I samband med övergången kommer en engångseffekt att uppstå i balansräkningen. Denna effekt kommer att utgöras av skillnaden mellan skogsbolagens nuvarande bokförda värde på sin skog och dess uppskattade verkliga värde. Beroende på när anskaffningsvärdet senast har justerats med uppskrivningar kommer denna skillnad att variera mellan de olika skogsbolagen. Svea skog är det företag som kommer att få den minsta förändringen då deras senaste uppskrivning gjordes 1999 vilket innebär att deras bokförda värde ligger relativt nära det verkliga värdet. För SCA kommer däremot IAS att innebära stora förändringar mellan det gamla och det nya värdet på skogen då detta kommer att öka med nio miljarder kronor. Av dessa går 5,8 miljarder till det egna kapitalet via en fond för verkligt värde medan resten tillfaller posten uppskjuten skatteskuld. Förändringen av värdet beskattas således med 28 %. Denna beskattning leder dock inte till några fysiska skattebetalningar utan har enbart som syfte att reserveras för den minimala möjligheten att skogen i framtiden kommer att säljas av. Det är först när skogen verkligen säljs av som denna skatt måste betalas. Således beskattas inte den delen av resultatet som består av den årliga förändringen och som uppkommer i samband med den, enligt IAS, löpande omvärderingen.

I Sverige är idag sambandet mellan redovisning och beskattning starkt och utifrån detta samband borde skogsbolagen som tillämpar IAS 41 i sin koncernredovisning även göra detta i sin årsredovisning. Så är dock inte fallet utan tills vidare gäller IAS/IFRS enbart i koncernredovisningen. Skatteverket var en av de myndigheter som starkast motsatte sig ett samband mellan IAS och beskattning. Anledningen till detta var att de ansåg att detta skulle

leda till att orealiserade vinster beskattades samtidigt som skatteuttaget skulle bli ojämnt från år till år. De nya reglerna kommer följaktligen att få den effekt att skogsbolagens årsredovisningar väsentligt kommer att skilja sig ifrån dess koncernredovisning. Detta kommer att medföra ett merarbete då praktiskt taget alla tillgångar skall omvärderas enligt IAS/IFRS i koncernredovisningen medan de i aktiebolagen behåller de mer traditionella anskaffningsvärdena. Det kan också argumenteras för risken att koncernredovisningen förlorar en del av sin höga standard. Sambandet mellan redovisning och beskattning bidrar till en hög standard då den utsätts för dubbel granskning dels i redovisningen och dels i deklARATIONEN.

5.2.5 Effekter av kraven på ökad information enligt IAS 41

IAS 41 ställer utökade krav på vilken typ av information som skall finnas med i koncernredovisningen. Exempel på sådana krav är en beskrivning alla biologiska tillgångar som företaget äger samt upplysningar om eventuella förändringar på tillgångens fysiska karaktär. Då t ex skog har angripits av stora svampskador skall uppgifter om dess karaktär och belopp lämnas i redovisningen vilket tidigare inte har varit obligatoriskt. Effekten av de ökade kraven innebär att de finansiella rapporterna kommer att innehålla betydligt mer detaljer kring skogens status vilket kan uppfattas som något positivt av intressenterna. Intressenter kräver olika mycket information där graden av information varierar beroende på intressentens egna kvalifikationer samt vad informationen skall användas till. För den insatte och kunnige årsredovisningsläsaren kan ett eventuellt mervärde skapas genom IAS 41 då betydligt mer information ges. Dock finns det en risk för att detaljerna tar överhanden och det blir svårt att urskilja det för läsaren viktigaste i årsredovisningen. Däremot kommer inte någon kostnadseffekt att uppstå i skogsbolagen i samband med framställningen av den nya informationen då bolagen redan besitter den nödvändiga kunskapen. Det enda skogsbolagen behöver göra är att omfördela den information som redan finns och sedan presentera den på ett korrekt sätt.

5.3 Reflektioner över studiens slutsatser

De effekter som IAS 41 kommer att få inom de svenska skogsbolagens redovisning är säkerligen många och vi har i denna uppsats försökt att belysa de som vi anser vara av störst betydelse. Våra slutsatser grundar sig framförallt på de tillfrågade skogsbolagen åsikter då vi anser att de är bäst insatta i ämnet. Undersökningens utgångspunkt har varit att försöka redogöra för de konsekvenser som IAS 41 för med sig med fokus på värdering till verkligt

värde. Flertalet av de effekter som vi såg skulle kunna uppkomma var negativa. Detta beror främst på att värderingen kommer att grundas på subjektiva bedömningar. Innan undersökningen påbörjades var vår tro att skogsbolagen skulle vara positivt inställda till de nya reglerna då de innebär att deras tillgångar får ett högre värde samtidigt som dolda värden lyfts fram och deras resultat förbättras. Vi blev dock förvånade när vi fann att deras allmänna inställning till IAS 41 var negativ.

Skog värderat till verkligt värde innebär skog värderat efter subjektiva bedömningar. På grund av detta är det särskilt viktigt att redovisningen är öppen och att skogsbolagen presenterar exakt hur skogens värde har beräknats, alltför att redovisningen skall bli så tillförlitlig som möjlig. En av IAS/IFRS främsta fördelar anses vara dess förmåga att öka jämförbarheten mellan företag. Här fann vi dock att det inom skogsnäringen råder ett motsatt förhållande på grund av att en för skogsbolagen gemensam värderingsmodell saknas. Slutligen anses stora delar av IAS 41 vara dåligt anpassade till skogsbruk. En bättre anpassning av standarden anser vi nödvändig för att den skall kunna fullgöra sitt syfte och fungera optimalt i skogsbolagen.

Nu i efterhand kan vi anse att vår undersökning skulle ha baserats på personliga intervjuer istället för telefonintervjuer då vi hade haft en större möjlighet till att föra en vidare diskussion kring några av frågorna. Kritik kan också framföras till det frågeformulär vi har använt då frågorna kunde ha specificerats ytterligare för att få fram mer konkreta svar. Att vi inte lyckades få en intervju med Stora Enso ser vi som en stor nackdel. Då vi endast intervjuade tre andra skogsbolag skulle Stora Enso ha tillfört viktiga upplysningar för uppsatsens fortsatta arbete. Stora Enso är dessutom det skogsbolag som har kommit längst i sin implementering av IAS 41. Vidare kan en bredare undersökning där även revisorer inkluderats genomförts.

Vad gäller litteraturgenomgången anser vi att vi skulle kunna ha styrkt vår teori bättre genom att lägga ner mer tid till insamlingen av sekundärdata. På så vis hade vi fått en större variation och bredd på våra källor och därmed haft mer material till att analysera och dra slutsatser från empirin.

5.4 Förslag till fortsatt forskning

Under uppsatsskrivandet har vi stött på ett antal nya intressanta infallsvinklar som skulle kunna ligga till grund för fortsatta studier.

Det hade varit intressant att studera hur skogsbolagens publicerade koncernredovisningar ser ut för 2005 och analysera hur dessa har påverkats av IAS 41. Vilka förändringar kan urskiljas samt vilka konsekvenser kan dessa medföra för företagets olika intressenter. En fördjupning kan vidare göras i företagens antaganden och noter samt jämföra dessa företagen emellan.

De skogsbolag som intervjuats har påpekat att det föreligger olika typer av skogsvärdering i de olika EU- länderna. Dessutom härstammar ländernas redovisning från olika bakgrunder vilket kan leda till att IAS 41 kan tolkas och tillämpas på avvikande sätt. Då IAS/IFRS syfte är att harmonisera redovisningen inom EU skulle en studie där jämförbarheten mellan skogsbolag i olika länder vara givande att genomföra.

Att verkligt värde baseras på subjektivitet var något som alla de intervjuade skogsbolagen såg som ett stort problem. Då IAS/IFRS genomsyras av att fler tillgångar skall värderas till verkligt värde kan en studie som enbart behandlar subjektivitet och dess konsekvenser vara av intresse. Revisorerna kommer i och med de nya reglerna få ett större ansvar för tillförlitligheten i redovisningen. Det kan dock komma att bli svårt för revisorerna att bedöma om ett verkligt värde är korrekt när graden av subjektivitet är stor. Problematiken kring detta kan vara intressant att undersöka ytterligare.

Slutligen kan en ny undersökning med samma skogsbolag varit intressant att genomföra om ett par år när IAS 41 fullständigt har implementerats. Detta för att studera hur och om deras inställning har förändrats samt för att se hur IAS 41 fungerar i praktiken. Kommer skogsbolagen fortfarande att föredra anskaffningsvärden framför verkliga värden i sin externa redovisning, eller har deras syn förändrats?

Källförteckning

Publicerade källor

Andersen, Ib (1998) *"Den uppenbara verkligheten- Val av samhällsvetenskaplig metod"* , Studentlitteratur, Lund

Artsberg, Kristina (2003) *"Redovisningsteori- policy och- praxis"*, Liber Ekonomi, Malmö

Artsberg, Kristina (1992) *"Normbildning och redovisningsförändring"*, Lunds Universitetspress, Lund

Arvidsson, Peter, Rosengren, Karl Erik (1992) *"Sociologisk metodik"*, Almqvist & Wiksell, Falköping

Barlev, Benzion, Haddad, Joshua Rene (2003) *"Fair value accounting and the management of the firm"*, Critical Perspectives on Accounting, nr 14 sid. 383-415

Bell, Emma, Bryman, Alan (2003) *"Business research methods"*, Oxford Press, New York

Bjuvberg, Jan (2004) *"IAS- förordningen och internationaliseringen av svensk redovisningsrätt"*, Skattenytt, nr 1-2

Bryman, Alan (2002) *"Samhällsvetenskapliga metoder"*, Liber Ekonomi, Trelleborg

Davidson, Bo, Patel, Runa (1994) *"Forskningsmetodikens grunder; Att planera, genomföra & rapportera en undersökning"*, Studentlitteratur, Lund

Elad, Charles (2004) *"Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization "*, European accounting review, volym 13, nr 4 sid. 621-641

Edenhammar, Hans (2004) *"Måste redovisningen vara så komplicerad?"*, Balans, nr 6-7

Eriksson, Lars Torsten, Wiedersheim- Paul, Finn (1997) *"Att utreda forska och rapportera"*, Liber Ekonomi, Malmö

Falkman, Pär (2000) *"Redovisningens teoretiska dilemma"*, Balans, nr 6-7

Falkman, Pär (2000) *"Den nya ekonomin kräver mer komplex redovisning- dags för en ny debatt?"*, Balans, nr 11

FAR komplett (2003) *"IAS41- jord och skogsbruk"* Internationell redovisningsstandard i Sverige IAS med SIC- tolkningar

FARs Samlingsvolym del 1 (2004)

Glaser, Barney G, Strauss, Anselm L, (1967), *" The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research"* Aldine de Gruyter, New York

- Halvorsen, Knut (1992) ”*Samhällsvetenskaplig metod*”, Studentlitteratur, Lund
- Hartman, Sven (2003) ”*Skrivhandledning*”, Natur och Kultur, Falun
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) ”*Vad hur och varför?*”, Studentlitteratur, Lund
- Knutsson, Margit (2004) ”*Den nya ekonomin, Gamla redovisningsprinciper i ny ekonomi*”, Svenskt Näringsliv
- Nygaard, Claus (red.), Bengtsson, Lars (2002) ”*Strategizing- en kontextuell organisationsteori*”, Studentlitteratur, Lund
- Rienecker, Lotte, Stray Jorgensen, Peter (2002) ”*Att skriva en bra uppsats*”, Liber, Malmö
- SCA Delårsrapport (2004), 1 januari – 30 september
- SOU 2003:71, Statens offentliga utredning, (2003) ”*Samspelet mellan IAS- förordningen, redovisningsdirektiven och nationell lagstiftning*”, Elanders Gotab AB, Stockholm
- Svenning, Conny (1997) ”*Metodboken*”, Lorentz förlag, Lund
- Townley, Barbara, Cooper, J. David, Oakes, Leslie (2003) ”*Performance Measures and the Rationalization of Organizations*”, Organization studies, 24:2
- Vernon, Kam (1986) ”*Accounting Theory*”, Singapore

Elektroniska källor

Kristiansson, Kennet, ”*Intressanta fakta om skogen i Skogsstatistisk årsbok 2004*”
<http://www.svo.se/minskog/templates/Page.asp?id=12966> hämtat 2004-11-29

Muntliga källor

Jonsson Patrik, Koncernredovisningsekonom samt projektledare för införandet av IAS i skogsföretaget SCA, 2004- 11-25

Eriksén Håkan, Koncerncontroller på Holmen skog 2004- 11- 25

Olhans Björn, Koncerncontroller på Svea Skog 2004- 11- 26

Bilaga 1.

Hej!

Vi är två ekonomistuderande vid Lunds Universitet som just har påbörjat vår kandidatuppsats inom redovisning. Vi har valt att närmare studera hur de nya internationella redovisningsstandarderna IAS/ IFRS om biologiska tillgångar kommer att påverka redovisningen av skog i svenska företag.

Vi vänder oss därför till Er och Ert företag och hoppas att Ni skulle vilja hjälpa oss med att svara på några frågor. Vi vore mycket tacksamma om Ni skulle vilja ta Er tid och ställa upp på en kort telefon- intervju inom snar framtid och därmed bidra med viktig information och fakta till vårt uppsatsskrivande.

Om Ni ej är insatta i detta ämnet vore vi tacksamma om Ni skulle vilja vidarebefordra detta mail till den person som det berör.

Vi hade uppskattat om Ni kunde sända över det telefonnummer som vi kan nå Er på så tar vi kontakt med Er snarast för att bestämma datum och tid för en ev. intervju.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar,

Jessica Malmhäll och My Nyman

Bilaga 2.

Frågor till telefonintervju

1. Hur värderas skog i Ert företag idag?
2. De nya reglerna kommer att innebära att skog ska värderas till verkligt värde. Anser Ni att detta är bättre?
Motivering?
3. Vilken anser Ni kommer att vara den viktigaste skillnaden i och med de nya reglerna?
4. Anser Ni att resultatet kommer att bli mer rättvisande? Motivering?
5. Värdering till verkligt värde kommer att leda till större resultatfluktuationer. Hur ställer Ni er till detta?
6. Vad anser Ni vara mest positivt respektive negativt med de nya reglerna. Motivering?
7. Vem sköter värderingen av skog i Ert företag?
Varför intern/ extern värderare?
8. Tror Ni att de nya reglerna kommer att underlätta jämförelser mellan skogsbolag utanför Sverige/ EU?
9. Vad tycker Ni om att kraven på detaljerad information kommer att öka?
10. Vilka effekter tror Ni att de nya reglerna kommer att få i Ert företags balans- och resultaträkning? Motivering?
11. Vilka problem tror Ni kan uppkomma i samband med införandet av de nya reglerna?
12. Redovisningen har fyra kvalitativa egenskaper. Dessa är relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet och begriplighet. På vilket sätt tror Ni att dessa kommer att påverkas av de nya reglerna?
13. Har Ert företag redan börjat anpassa redovisningen till de nya reglerna? På vilket sätt?
14. Har Ni något användbart material som Ni skulle kunna skicka till oss?
15. Finns det ytterligare någon person på Ert företag som vi kan ta kontakt med?