



Företagsekonomiska Institutionen

Magisteruppsats i redovisning

Juni, 2003

RR 22 vs ny IAS 1

– en jämförelsestudie

Handledare:

Michael Thorstensson

Författare:

Mikael Dahlgren

Mattias Gamlén

Sammanfattning

Uppsatsens titel	RR 22 vs ny IAS 1 – en jämförelsestudie
Seminariedatum	3 juni, 2003
Ämne/kurs	Magisteruppsats i redovisning, 10 poäng
Författare	Mikael Dahlgren & Mattias Gamlén
Handledare	Michael Thorstensson
Nyckelord	RR 22, IAS 1, Utkast, Finansiella rapporter, Jämförelse
Syfte	Syftet med föreliggande uppsats är att göra en jämförelse mellan RR 22 och IASB: s utkast till ny IAS 1, samt analysera och diskutera vad skillnaderna kommer att få för konsekvenser för de finansiella rapporterna.
Metod	För att kunna uppfylla vårt syfte med föreliggande uppsats har vi använt oss av en kvalitativ metod. Vi har också haft ett abduktivt synsätt.
Slutsatser	Genom vår jämförelse och analys har vi kommit fram till att redovisningen blir striktare och mer detaljerad, vilket ökar jämförbarheten mellan olika företags finansiella rapporter, när IASB: s utkast till ny IAS 1 börjar gälla år 2005.

Abstract

Title of the thesis	RR 22 vs ny IAS 1 – en jämförelsestudie
Date	June 3, 2003
Academic level	Master thesis in accounting
Authors	Mikael Dahlgren & Mattias Gamlén
Tutor	Michael Thorstensson
Keywords	RR 22, IAS 1, Improvements, Financial reports, Comparison
Purpose	The purpose of this thesis is to do a comparison between RR 22 and IASB: s Improvements on IAS 1, and also analyze and discuss how the differences will influence the financial reports.
Method	To be able to fulfil our purpose of this thesis we´ve used a qualitative method. We´ve also had an abductive approach.
Conclusions	From our comparison and analysis we´ve found out that the accounting gets more rigid and detailed which increases the comparability between financial reports from different companies, when IASB: s Improvements on IAS 1 comes into force in year 2005.

Förord

Vi skulle här vilja tacka samtliga personer som har gjort det möjligt att genomföra denna magisteruppsats.

Först vill vi framföra ett tack till vår handledare Michael Thorstensson för alla tankar och tillrättavisningar under arbetets gång. Tack för att du kritiskt granskat våra texter.

Vi vill även rikta ett tack till Åke Heden, arbetande vid Ernst & Young i Stockholm, och Jan Buisman, arbetande vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm. Tack för att Ni tog Er tid att besvara våra frågor.

Lund, juni 2003

Mikael Dahlgren

Mattias Gamlén

Innehållsförteckning

1 Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	10
1.3 Syfte	12
1.4 Uppsatsens fortsatta disposition	12
2 Metod	14
2.1 Vetenskapligt angreppssätt	14
2.1.1 Deduktion & induktion	14
2.1.2 Val av vetenskapligt angreppssätt	15
2.2 Vetenskaplig metod	15
2.2.1 Kvantitativ & kvalitativ metod	15
2.2.2 Val av vetenskaplig metod	16
2.3 Insamling av data	16
2.3.1 Primär- och sekundärdata	17
2.3.2 Litteraturstudie	18
2.4 Utfrågningsmetod	18
2.5 Källor	19
2.5.1 Källkritik	19
2.5.1.1 Validitet	20
2.5.1.2 Reliabilitet	21
2.5.2 Källhänvisningar	21
3 Teoretisk referensram	22
3.1 Redovisningsteorins olika beståndsdelar	22
3.2 Redovisningens kvalitativa egenskaper	23
3.2.1 Relevans	23
3.2.2 Tillförlitlighet	24
3.2.3 Jämförbarhet	25
3.2.4 Begriplighet	26
3.3 Kontinental & anglosaxisk tradition	26
3.4 Några andra viktiga redovisningsbegrepp	27
3.4.1 Finansiella rapporter	27
3.4.2 Harmonisering	28
3.4.3 Enterprise & Entity	29
3.5 Redovisningsprinciper	30
3.5.1 Antagande om fortlevnad (Going concern)	31
3.5.2 Periodiseringsprincipen	31
3.5.3 Konsekvent utformning	32
3.5.4 Väsentlighet och sammanslagningar	32
3.5.5 Kvittning	33
3.5.6 Jämförande information	33
3.6 Normbildande organisationer	34
3.6.1 IASB (tidigare IASC)	34
3.6.2 Redovisningsrådet	35

4 Jämförelse mellan RR 22 och utkast till ny IAS 1.....	37
4.1 Inledning	37
4.1.1 Redovisningsrådets rekommendation 22 (RR22).....	37
4.1.2 IAS 1	38
4.1.3 Utkast till ny IAS 1	39
4.1.4 Sambandet mellan RR 22 och IAS 1.....	39
4.2 Jämförelsen.....	40
4.2.1 De finansiella rapporternas syfte.....	40
4.2.2 Ansvaret för de finansiella rapporterna.....	41
4.2.3 Omfattningen av begreppet finansiella rapporter.....	41
4.2.4 Generella synpunkter	42
4.2.5 Antagande om fortlevnad.....	43
4.2.6 Periodiseringsprincipen.....	44
4.2.7 Konsekvent utformning.....	44
4.2.8 Väsentlighet och sammanslagningar.....	45
4.2.9 Kvittning	45
4.2.10 Jämförande information	45
4.2.11 Struktur och innehåll.....	46
4.2.11.1 Identifiering av de finansiella rapporterna.....	47
4.2.11.2 Rapporteringsperiod	48
4.2.11.3 Aktualitet.....	48
4.2.12 Balansräkningen.....	48
4.2.12.1 Klassificering	48
4.2.12.2 Klassificering i omsättningstillgångar/anläggningstillgångar.....	49
4.2.12.3 Klassificering av kortfristiga skulder/långfristiga skulder.....	50
4.2.12.4 Information som skall framgå av balansräkningen.....	51
4.2.12.5 Information som skall framgå av balansräkningen eller i noter till denna.....	52
4.2.13 Resultaträkningen.....	53
4.2.13.1 Information som skall framgå av resultaträkningen	53
4.2.13.2 Information som skall framgå av resultaträkningen eller i noter till denna	54
4.2.13.3 Periodens resultat	55
4.2.14 Förändringar i eget kapital	55
4.2.15 Noter	56
4.2.15.1 Redogörelse för redovisningsprinciper.....	57
4.2.15.2 Andra upplysningar	58
4.2.15.3 Key measurement assumptions (framtida osäkerheter).....	59
5 Analys.....	60
5.1 Finansiella rapporternas syfte	60
5.2 Ansvaret för de finansiella rapporterna	60
5.3 Omfattningen av begreppet finansiella rapporter	61
5.4 Generella synpunkter	62
5.5 Redovisningsprinciper	63
5.5.1 Kvittning	63
5.5.2 Jämförande information	64
5.6 Struktur och innehåll.....	65
5.7 Balansräkningen.....	65
5.7.1 Större frihet vid benämning av tillgångar.....	65
5.7.2 Klassificering efter likviditet.....	66
5.7.3 Striktare regler för klassificering av skulderna som långfristiga.....	66
5.7.4 Information som skall framgå av balansräkningen	67

5.8 Resultaträkningen	67
5.8.1 Periodens resultat	67
5.8.2 Inget krav på att rörelseresultatet måste redovisas	68
5.8.3 Förbud mot extraordinära poster i resultaträkningen och noter	68
5.9 Noter samt ytterligare tilläggsupplysningar	69
5.9.1 Redogörelse för redovisningsprinciper	69
5.9.2 Key measurement assumptions (framtida osäkerheter).....	70
5.10 Ytterligare skillnader	71
5.10.1 Enterprise ersätts med entity	71
6 Slutsats	72
6.1 Slutsatser och reflektioner	72
6.2 Fortsatt forskning	74
Referenslista	75
Bilaga 1	80

1 Inledning

Detta kapitel inleds med att vi presenterar bakgrund och problem-diskussion, vilka ska leda fram till vårt syfte med föreliggande uppsats. Kapitlet avslutas med att vi ger en insyn i uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Vi matas idag via massmedia med information om ekonomiska förhållanden av mycket skiftande slag. Dagligen kan vi följa värdet på t.ex. svenska valutan och kurserna på börsen. Vi får löpande information från företag om försäljningsframgångar och resultatutveckling. Värdet av den information man får är således beroende av om man kan använda den till något. Ju närmare ett ekonomiskt beslut man är desto viktigare är informationen. (Thorell, 1999)

I företagsvärlden kretsar mycket kring den ekonomiska information som företagen offentliggör (Ibid.). Denna information kallar flera, däribland Gröjer (2002), för externredovisning. Många personer och företag grundar sitt handlande på denna information. Det viktigaste dokumentet som avges är årsredovisningen. I denna handling sammanställer företaget på ett fåtal sidor information om allt som hänt i verksamheten under året. Värdet av denna information är beroende av om man kan tolka den riktigt. Att fatta beslut på information som man inte kan tolka kan vara lika illa eller värre än att fatta beslut utan information. (Thorell, 1999)

Viktiga förändringar har skett vad gäller avreglering av marknader och valuta-rörelser, vilket fått till följd att investerare, och då främst institutionella sådana, i allt större utsträckning verkar på globala marknader. (Ovenberger & Svensson, 2001) Dessa förändringar ställer krav på företagen, så till vida att de skall möta dessa nya utmaningar i en allt hårdare konkurrenssituation, och växa på befintliga och nya marknader. Detta får till följd att de marknader, på vilka företagen är närvarande, blir allt fler, och att andra marknader än hemmamarknaden får större

betydelse. Företagens intressenter i form av investerare, anställda, kunder och leverantörer börjar således finnas i flera olika länder runt om i världen. (Walton et al., 1998) Detta leder enligt Nobes & Parker (2002) till att det blir mer och mer vanligt att redovisningsinformation från ett land också används i många andra länder, då bolagen söker kapital i flera olika länder.

I dessa olika länder har skilda sociala, kulturella, ekonomiska och politiska förutsättningar format dels synen på redovisningens syfte, dels de konkreta regler som gäller för företagens finansiella rapportering (Ibid.). I detta sammanhang brukar man tala om att två övergripande redovisningstraditioner föreligger, nämligen den kontinentala traditionen och den anglosaxiska traditionen. Vad gäller dessa båda traditioner finns skillnader rörande institutionella förutsättningar för redovisningen. (Smith, 2000) Dessa skillnader kommer att behandlas i den teoretiska referensramen (kapitel 3).

Eftersom den finansiella redovisningen influeras av omgivningen den verkar i, har redovisningen sett olika ut i olika länder (Schroeder et al., 2001). De flesta är överens om att det idag är svårt att jämföra företagens redovisningar med varandra på grund av nationella redovisningslagar och skattelagstiftningen (www.kpmg.se, 2003-04-29). Om investerare och kreditgivare inte kan förstå finansiell information från företagen i dessa olika länder, är de mindre benägna att investera i eller låna ut pengar till dessa företag (Schroeder et al., 2001). Gemensamma redovisningsregler behövs också för att förhindra uppkomsten av bland annat finansiella kriser (www.kpmg.se, 2003-04-29). Som ett resultat av detta finns en vilja att harmonisera redovisningen och dess standarder (Schroeder et al., 2001). En harmonisering av redovisningen leder därmed till att informationen i företagens finansiella rapporter blir mer tillförlitlig, lättbegriplig och jämförbar (Edenhammar & Hägg, 1997).

Ett led i denna vilja att harmonisera redovisningen var beslutet som EU: s Ministerråd tog den 7 juni 2002, då de beslutade att anta den så kallade IAS 2005-förordningen. Förordningen kräver att alla noterade bolag inom EU från och med år 2005 skall upprätta sin koncernredovisning enligt IASB: s (International

Accounting Standards Board) redovisningsstandarder IAS (International Accounting Standards). (Buisman, 2002)

Avsikten med införandet av IAS 2005-förordningen är att redovisningsrekommendationerna skall leda till att bolagens finansiella rapporter ska ge framför allt aktiemarknaden bästa möjliga underlag för att kunna bedöma bolagens nuvarande situation och dess framtidsutsikter. (Edenhammar, 2002)

1.2 Problemdiskussion

Av bakgrunden framgår att företag inom EU, vars aktier eller andra värdepapper är noterade på börs eller annan marknadsplats, från och med år 2005 skall upprätta koncernredovisningen i enlighet med IAS. Detta gör att IASB:s standarder kommer att gälla även i Sverige genom införandet av IAS 2005-förordningen, detta eftersom en EU-förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna. Förordningen tar därmed överhanden från den nationella lagstiftningen (Dir. 2002:106).

En idag rådande uppfattning är att svensk redovisningspraxis för noterade företag i huvudsak överensstämmer med IAS, detta eftersom flertalet IAS-standarder motsvaras av en rekommendation från Redovisningsrådet. (Axelman et al., 2003)

Redovisningsrådet konstaterar i sitt förord att svenskt näringsliv i högsta grad är internationellt. Detta faktum kan antas vara ett huvudsakligt motiv till varför rådet utformar sina rekommendationer med utgångspunkt i IASB:s standarder. Det bör dock påpekas att IASB:s standarder och Redovisningsrådets rekommendationer är två regelverk som traditionellt uppfattas tillhöra olika redovisningstraditioner; IASB:s standarder med förankring i den anglosaxiska traditionen och Redovisningsrådets rekommendationer med förankring i den kontinentala traditionen. (Ovenberger & Svensson, 2001)

Som ett led i förberedelsearbetet inför år 2005 har flera undersökningar gjorts, vilka har behandlat jämförelser mellan nuvarande IAS och Redovisningsrådets rekommendationer (se t.ex. Axelman et al., 2003). Enligt Axelman et al. (2003)

har dock IASB flera pågående projekt som sannolikt kommer att medföra, att regler som kommer att gälla år 2005 i flera avseenden kommer att skilja sig från de som behandlats i dessa jämförelser.

Ett av dessa pågående projekt är IASB:s ”Improvements”-projekt som påbörjades i juli 2001. ”Improvements”-projektet omfattar materiella ändringar av tolv IAS-standarder samt i första hand redaktionella följdändringar i ytterligare ett antal standarder. Av de tolv standarder som i grunden setts över har fem ändrats så mycket att IASB föreslår att en ny reviderad standard för var och en av dem blir fallet. De standarder som på detta sätt bearbetats mer grundligt är:

- IAS 1, Presentation of Financial Statements
- IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
- IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- IAS 24, Related Party Disclosures
- IAS 33, Earnings per Shares

IASB nämner i sitt utkast till de reviderade standarderna att de skall tillämpas för det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2003 eller närmast därefter. Fram tills dess att en reviderad standard trätt i kraft skall den nu gällande versionen tillämpas. I Sverige kommer dock dessa reviderade standarder att gälla först från och med år 2005. Det kan nämnas i sammanhanget att Redovisningsrådets rekommendation 22 (Utformning av finansiella rapporter), som trädde i kraft för svenska bolag den 1 januari 2003, är baserad på den icke reviderade IAS 1. De skillnader som finns mellan RR 22 och IAS 1 är betingad av Årsredovisningslagen (ÅRL) (Redovisningsrådets rekommendation 22).

För de företag som kommer att omfattas av kravet på att tillämpa IAS är tiden för anpassning till de nya reglerna kort, sett mot bakgrund av de skillnader som finns mellan Redovisningsrådets rekommendationer och de krav som kommer att ställas genom IAS år 2005. Enligt Axelman et al.: s (2003) bedömning kommer förberedelserna inför år 2005 i de flesta fall att kräva ett omfattande arbete och att förberedelsearbetet därför bör påbörjas så fort som möjligt.

Eftersom IASB arbetat med att förbättra vissa standarder, och att det är dessa förbättrade varianter som kommer att gälla från och med år 2005, finner vi det intressant att göra en jämförelse mellan någon av dessa reviderade IAS-standarder och en av Redovisningsrådets rekommendationer. Av de fem reviderade standarderna kommer föreliggande uppsats att behandla utkast till ny IAS 1, och en jämförelse görs mellan denna standard (utkast) och Redovisningsrådets rekommendation 22. Att uppsatsen kommer att behandla just denna reviderade standard (utkast till ny IAS 1) beror på att den hanterar finansiella rapporters utformning. De finansiella rapporterna är ju de dokument som tillhandahåller aktiemarknaden med mycket av den information som behövs för att investerarna skall kunna ta ekonomiska beslut. Som tidigare nämnts är också avsikten med införandet av IAS 2005-förordningen att bolagens finansiella rapporter ska ge framför allt aktiemarknaden bästa möjliga underlag för att kunna bedöma bolagens nuvarande situation och dess framtidsutsikter. Således ser vi IAS 1 som en av de viktigaste IAS-standarderna.

Vilka skillnader finns då mellan dessa båda dokument (utkast till ny IAS 1 och RR 22)? Vilka förändringar kommer den reviderade standarden att få för svenska noterade bolags sätt att redovisa? Blir det lättare att ta bättre ekonomiska beslut utifrån de finansiella rapporterna, med hänsyn till dessa förändringar?

1.3 Syfte

Syftet med föreliggande uppsats är att göra en jämförelse mellan RR 22 och IASB:s utkast till ny IAS 1, samt analysera och diskutera vad skillnaderna kommer att få för konsekvenser för de finansiella rapporterna.

1.4 Uppsatsens fortsatta disposition

I *kapitel 2* redogör vi för varför vi valt abduktion som vetenskapligt angreppssätt och varför vi använt oss av en kvalitativ undersökningsmetod. Kapitellet innehåller

även en presentation om hur vi har samlat in data, en beskrivning om vår utfrågningsmetod och ett avsnitt om källor.

I *kapitel 3* redogörs för de teorier som vårt syfte och vår problemställning kretsar kring.

I *kapitel 4* redogör vi för de skillnader som vi funnit då vi jämfört Redovisningsrådets rekommendation 22 med utkast till ny IAS 1. Kapitlet inleds dock med en kort behandling av RR 22, IAS 1 samt utkast till ny IAS 1.

I *kapitel 5* analyserar och diskuterar vi kring de skillnader som vi funnit i vår jämförelse mellan utkastet till ny IAS 1 och RR 22.

I *kapitel 6* presenteras slutsatserna som vi kommit fram till genom vår analys. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

2 Metod

I detta kapitel redogör vi för varför vi valt abduktion som vetenskapligt angreppssätt. Vidare beskriver vi varför vi använt oss av en kvalitativ undersökningsmetod. Därefter berättar vi om hur vi har samlat in data och om vår utfrågningsmetod. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om källor.

2.1 Vetenskapligt angreppssätt

Med vetenskapligt angreppssätt menas sättet forskaren närmar sig den empiriska verkligheten (Johansson-Lindfors, 1993). Enligt Eriksson & Wiedersheim-Paul (1997) finns det två delvis skilda angreppssätt i forskningen, nämligen deduktion och induktion.

2.1.1 Deduktion & induktion

Den deduktiva metoden har matematiken som förebild och har sitt ursprung ur Platons och Aristoteles läror. Ansatsen innebär att forskaren börjar med att konstruera en modell med hjälp av vissa teorier eller grundsatser som vetenskapen består av. Utifrån modellen formuleras hypoteser som testas via empiri för att antingen verifieras eller falsifieras. (Saunders et al., 2000) Deduktion är således vägen från teori till empiri (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997).

Den induktiva metoden går ut på att forskaren helt förutsättningslöst går ut i empirin och observerar. Dessa observationer tolkas sedan för att slutligen tack vare en ökad förståelse mynna ut i en genererad teori. (Saunders et al., 2000) Induktion är således vägen från empiri till teori (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997).

Problemet med en strikt induktiv metod är att den utgår från att forskaren värderingsfritt kan tolka och förstå verkligheten strikt objektivt. Den deduktiva ytterligheten menar att man rent logiskt beskriver verkligheten utan att empiriskt undersöka den. (Saunders et al., 2000)

2.1.2 Val av vetenskapligt angreppssätt

Enligt Eriksson & Wiedersheim-Paul (1999) är det sällan en forskare kan sluta sig till endast en av dessa två ytterligheter. Den största delen av forskningen utgår vanligtvis från en kombination av dessa två ytterligheter (Ibid.). Denna kombination kallar Johansson-Lindfors (1993) för abduktion.

Vi anser att just abduktion är det angreppssätt som passar bäst in på vår uppsats, detta eftersom vi inte uppfyller kraven för att ha ett strikt induktivt eller ett strikt deduktivt angreppssätt. Att vi inte uppfyller dessa krav beror på att vi i vår uppsats utgått från det empiriska materialet men ändå valt att knyta an detta material till teori om bland annat redovisningens kvalitativa egenskaper. Vår slutsats kommer att präglas av både den teoretiska referensramen och de empiriska erfarenheterna, vilket även detta stödjer att vi valt ett abduktivt angreppssätt.

2.2 Vetenskaplig metod

Vid en undersökning är det väsentligt att veta hur man skall gå till väga. Det finns olika vetenskapliga metoder för detta. Inom metodläran skiljer man ofta mellan kvantitativa och kvalitativa metoder. (Andersen, 1994)

2.2.1 Kvantitativ & kvalitativ metod

Den kvantitativa metoden kännetecknas av att den ger en bredare bild på bekostnad av djup i kunskapen (Patel & Davidson, 1994). Ofta används strukturerade och systematiska observationer som t.ex. en enkät med fasta svarsalternativ.

Genom att undersökningen är strikt strukturerad och har mer distans till respondenten eller informationskällan, jämfört med en kvalitativ metod, framstår den som mer objektiv. (Holme & Solvang, 1997)

Den kvalitativa metoden kännetecknas däremot av närhet till källan, från vilken man hämtar information. Intervju är ett typiskt exempel på en kvalitativ metod. Forskaren inriktar sig inte på att generalisera informationen, utan istället samlas informationen in för att skapa en djupare förståelse och för att beskriva helheten av ett sammanhang. (Ibid.)

2.2.2 Val av vetenskaplig metod

Vår uppsats är av kvalitativ karaktär då vi strävar efter att skapa en förståelse och en helhetssyn om hur skillnaderna mellan RR 22 och IASB: s utkast till ny IAS 1 kommer att påverka de finansiella rapporternas utformning. Kunskapen om vad ny IAS 1 kommer att leda till för de finansiella rapporterna är relativt begränsad i dagsläget, vilket är ytterligare ett skäl till att den kvalitativa metoden är att föredra.

En av orsakerna till att vi inte valt en kvantitativ metod är att vi inte vill mäta olika intressenters inställning till skillnaderna mellan RR 22 och IASB: s utkast till ny IAS 1. Använder man sig av en kvantitativ metod påbörjar man heller inte analysen av undersökningsresultaten förrän datainsamling och resultatsammanställning gjorts klar (Carlsson, 1991). Vi har dock analyserat parallellt under hela tiden som datainsamlingen har pågått.

2.3 Insamling av data

För alla vetenskaper är insamlingen av nytt material och nya informationer avgörande för den fortsatta utvecklingen. Det handlar om inhämtandet av information om de förhållanden och processer som vi ska studera. (Befring, 1994) Insam-

lingen av data kan ske på otaliga sätt, och vi ska nedan presentera hur vi har samlat in data till vår uppsats.

2.3.1 Primär- och sekundärdata

Det finns i princip två huvudgrupper av data. Dessa är primärdata och sekundärdata. Primärdata erhålls genom direkt observation, intervju, enkäter eller experiment. Det efterfrågade datamaterialet samlas följaktligen in för första gången. Sekundärdata kan t.ex. bestå av tidigare genomförda studier eller multipla källor. Datamaterialet har alltså redan samlats in av andra människor för andra ändamål. (Dahmström, 2000)

Vi har i vår uppsats använt oss av både primär- och sekundärdata. Primärdatan innefattar de två dokumenten utkast till ny IAS 1 och RR 22, vilka ligger till grund för vår jämförelsestudie. Även den information som vi har samlat in genom de frågor som vi skickade via e-mail till representanter för revisionsbyråerna (se nedan), är att anse som primärdata.

Sekundärdatan inrymmer all den övriga information som vi har samlat in. En del av denna information har vi funnit på Internet. Det finns exempelvis mycket material att hämta på de stora revisionsbyråernas och redovisningsorganisationernas hemsidor. Vi har bland annat hämtat information från både KPMG: s hemsida (www.kpmg.se) och Redovisningsrådets hemsida (www.redovisningsradet.se). Artiklar relaterade till ämnet har vi också funnit på Internet, detta med hjälp av den elektroniska databasen ELIN (Electronic Library Information Navigator). Vi har också haft nytta av tidigare skrivna uppsatser vid Högskolan Kristianstad och Lunds Universitet. Slutligen har vi också fått information i form av publicerat utbildningsmaterial från några av de större revisionsbyråerna.

2.3.2 Litteraturstudie

Ett vanligt och enkelt sätt att samla in data är genom litteraturstudier. För att få en bred bas för litteraturstudien har vi främst sökt i databaser och kataloger som funnits tillgängliga via Högskolebiblioteket och Statsbiblioteket i Kristianstad. Vi har också inhämtat tips om litteratur genom att studera källförteckningar och referenser i olika publikationer. Även genom att söka på Internet har vi kommit i kontakt med skrifter som varit till nytta för vår uppsats.

2.4 Utfrågningsmetod

Utfrågningsmetoderna bygger på att man ställer en eller flera frågor till en person från den grupp som skall undersökas. Detta kan ske muntligt eller skriftligt. När man ställer frågorna är man intresserad av att få upplysningar om vad personen vet om sig själv, sina vanor, sina attityder till olika problem och sina upplevelser. I detta sammanhang skiljer man mellan två former av frågemetoder, nämligen intervjuer och frågeformulär. (Andersen, 1994)

Under tiden som vi jämförde RR 22 med utkastet till ny IAS 1 uppkom en del frågor och funderingar. Vissa av dessa frågor och funderingar kunde vi inte finna svar på genom att studera olika litterära källor. För att få svar på dessa bestämde vi oss för att ta kontakt med personer som vi antog skulle kunna ha kunskap inom ämnet (se mer nedan). Vi hade då att välja mellan de två former av frågemetoder som nämnts ovan, nämligen intervjuer och frågeformulär. Av dessa två frågemetoder tyckte vi att ett frågeformulär var mest passande för vår undersökning. Främst beror detta på att de geografiska avstånden var stora till de representanter vi ville intervjua. Vi anser också att det är lättare och att det går snabbare att bearbeta svaren då man får dem direkt på pränt. Om man istället gjort en djupintervju hade man blivit tvungen att lyssna av en bandspelare efter djupintervjun för att själv kunna skriva ner svaren utan att riskera att missa något. Andersen (1994) nämner också några andra fördelar med frågeformulär, nämligen att metoden är billig, att intervjuareffekt undviks och att den ger de intervjuade god tid att besvara frågorna.

Den största risken som en undersökare tar, då han väljer att använda sig av frågeformulär framför intervjuer, är att han inte får något svar. Detta kan t.ex. bero på att respondenten inte har tid att besvara frågorna eller att tekniska problem uppstår när frågeformuläret skickas via e-mail. Vi ansåg dock att fördelarna med denna metod översteg nackdelarna, och valde således frågeformulär framför djupintervjuer.

Frågorna (finns i bilaga 1) vi ställde skulle göra det lättare för oss att analysera och dra slutsatser. Vi skickade först dessa frågor via e-mail till Redovisningsrådet. Svaret vi fick var dock att de inte hade tid att besvara våra frågor, men att de rekommenderade att vi skulle skicka frågorna till de större revisionsbyråerna. Vi valde då att skicka frågorna via e-mail till en representant vid vardera av Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers. De representanter vi fick svar från var Åke Hedén, som arbetar vid Ernst & Young i Stockholm, och Jan Buisman, som arbetar vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm. Att vi endast valde att skicka frågorna till en representant vid vardera av dessa fyra revisionsbyråer, berodde på att vi antog att svaren inte skulle bli nämnvärt annorlunda även om vi hade skickat dem till fler personer.

2.5 Källor

2.5.1 Källkritik

Källkritik innebär att författaren kritiskt granskar det insamlade materialet (Lundahl & Skärvad, 1999). Källkritik syftar alltså till att värdera betydelsen av olika data utifrån hur användbara och relevanta de är i vårt forsknings-sammanhang (Befring, 1994). Ett annat syfte med källkritik är att fastställa om de datainsamlingsmetoder forskaren har använt sig av är valida och reliabla (Lundahl & Skärvad, 1999).

För att bedöma källor kan man enligt Eriksson & Wiedersheim-Paul (1999) använda sig av så kallade källkritiska kriterier. De tre viktigaste kriterierna är:

- *Samtidskrav*, som innebär att uppgifter skall vara aktuella samt att uppgiftslämnarens ursprungliga källor skall vara tidsmässigt närstående den beskrivna händelsen.
- *Tendenskritik*, som används för att utreda vilka egna intressen uppgiftslämnarna har i frågan.
- *Beroendekritik*, som används för att kontrollera om källorna är beroende av varandra i så mening att de t.ex. återger uppgifter de fått från samma källa.

Det krav som vi har funnit särskilt viktigt att beakta under framställningen av denna uppsats har varit samtidskravet. De källor vi refererar till har publicerats från 1984 till innevarande år (2003). Både informationsteknologin och samhälls-ekonomi har förändrats under dessa tjugo år, och både redovisningen och synen på denna påverkas av dessa förändringar. Det gäller att beakta just de förhållanden som gällde när de olika källorna publicerades, och detta blir viktigare ju äldre källorna är. Dock skall man komma ihåg att detta inte behöver betyda att en äldre källa är mindre relevant än en ny.

2.5.1.1 Validitet

Det finns åtskilliga faktorer som kan äventyra en samhällsvetenskaplig undersökning. Vi talar då bl.a. om undersökningens validitet, d.v.s. dess förmåga att mäta det vi avser att mäta. (Svenning, 1997)

Genom att först skaffa oss förförståelse för ämnet genom artikel- och litteraturstudier, anser vi att våra frågor har en hög validitet, då vi har ställt frågor som är tydliga och svåra att missförstå. Vi anser att frågorna har fångat det som är mest intressant för vår studie och som avspeglar vårt syfte.

En del av den information som vi har använt oss av är hämtad från Internet, vilket innebär en viss risk att informationen inte är tillförlitlig. Dock har informationen

hämtats från några av de stora revisionsbyråernas och redovisningsorganisationernas hemsidor, och vi anser därför att sannolikheten att informationen är pålitlig är hög. Risken som eventuellt kan föreligga är att informationen som finns på revisionsbyråernas hemsidor kan vara aningen vinklad, detta eftersom byråerna vill marknadsföra sina tjänster.

2.5.1.2 Reliabilitet

Med reliabilitet menas att resultaten skall vara tillförlitliga. Om ingenting förändras i en population skall två undersökningar med samma syfte och med samma metoder ge samma resultat. (Svenning, 1997) Lukka & Kasanen (1995) menar dock att förändringar över tiden alltid uppstår, vilket leder till att två likadana undersökningar inte behöver komma fram till samma resultat.

Vi är medvetna om att vi inte studerar den slutgiltiga IAS 1 utan bara ett utkast. Vi bedömer dock att utkastet i stora drag kommer vara lika som den slutgiltiga. Det som kan komma att förändras är eventuella förtydliganden och inte huvud dragen. Vi anser också att våra intervjupersoner är representativa och att frågorna vi ställt inte är ledande och inte kan missuppfattas. Således anser vi att vår undersökning har en god reliabilitet.

2.5.2 Källhänvisningar

Vi har valt, vilket också framgår ovan, att referera till våra källor genom den så kallade Harvardmodellen, vilket innebär att vi arbetar med källparenteser. Om en källa är placerad före meningens punkt, avser källhänvisningen bara den aktuella meningens. Om källhänvisningen istället är placerad efter meningens punkt, avser den hela stycket eller all text efter föregående källhänvisning i samma stycke.

3 Teoretisk referensram

Vi ska i detta kapitel redogöra för de teorier som vårt syfte och vår problemställning kretsar kring. Kapitlet inleds med en presentation av redovisningsteorins olika beståndsdelar. Därpå följer en redogörelse för redovisningens kvalitativa egenskaper och en kort beskrivning av den kontinentala respektive den anglosaxiska traditionen. Därefter kommer ett avsnitt där vi presenterar några andra viktiga redovisningsbegrepp, som varit betydelsefulla för vår uppsats. Efter detta följer en redogörelse för de redovisningsprinciper som finns upptagna i Redovisningsrådets rekommendation 22. Kapitlet avslutas med en genomgång av de normbildande organisationer som haft betydelse för vår studie.

3.1 Redovisningsteorins olika beståndsdelar

Oavsett vilken metod som används vid utformningen av redovisningsteori baseras den referensram som blir resultatet av detta arbete på en mängd olika beståndsdelar och förhållandet dem emellan (Belkaoui, 1997). Redovisningsteori består enligt Belkaoui av följande beståndsdelar:

- *Redovisningspostulat:* Dessa är självklara påståenden eller axiom, som är generellt accepterade då de överensstämmer med syftet med finansiella rapporter. De beskriver den ekonomiska, politiska, sociologiska och legala omgivningen i vilken redovisningen måste bedrivas.
- *Redovisningens teoretiska föreställningar:* Även dessa är självklara påståenden eller axiom, som är generellt accepterade då de överensstämmer med syftet med finansiella rapporter. De teoretiska föreställningarna avser redovisade enheter som bedriver verksamhet i en fri ekonomi kännetecknad av privat äganderätt.

- *Redovisningsprinciper*: Dessa är generella beslutsregler som är härledda från både redovisningspostulaten och redovisningens teoretiska föreställningar, och som styr utvecklingen av redovisningstekniker.
- *Redovisningstekniker*: Dessa är specifika regler härledda från de redovisningsprinciper som styr redovisningen av speciella transaktioner och andra händelser i den redovisade enheten.

Övergripande i Belkaouis modell är *syftet med finansiella rapporter*. Enligt Kylebäck & Landén (2001) är finansiella rapporter avsedda för att tillgodose informationsbehoven hos intressenter, som inte har möjlighet att kräva att företaget tillhandahåller dem med särskilt utformade rapporter som uppfyller deras särskilda behov. Informationen kan enligt Falkman (2001) beröra företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde, och kan användas som underlag för ekonomiska beslut.

3.2 Redovisningens kvalitativa egenskaper

Med utgångspunkt från användarnas informationsbehov har vissa kvalitetskrav – eller kvalitativa egenskaper – för redovisningens utformning formulerats (Smith, 2000). Dessa kvalitativa egenskaper definierar Hendriksen & Van Breda (1992) som de delar informationen måste innehålla för att vara användbar. Den primära egenskapen är att redovisningen skall vara *relevant*, varmed vanligen menas att den skall vara användbar för beslut (Smith, 2000). Egenskapen relevans har emellertid förknippats med vissa andra egenskaper såsom *tillförlitlighet* och *jämförbarhet* (Ibid.). Hendriksen & Van Breda (1992) nämner även en fjärde egenskap, nämligen *begriplighet*. Dessa fyra kvalitativa egenskaper kommer att beskrivas mer ingående nedan.

3.2.1 Relevans

Begreppet *relevans* har definierats på många olika sätt (Hendriksen & Van Breda, 1992). Relevant information anses dock vara sådan information som kan påverka

en viss beslutssituation (Belkaoui, 1997). Smith (2000) nämner två minimikrav som måste vara uppfyllda för att informationen skall anses vara relevant. Det första kriteriet är begriplighet. Huruvida en text är att anse som begriplig eller obegriplig är olika från fall till fall, och beror i högsta grad på mottagarens förkunskaper. Det andra kriteriet är aktualitet. Med detta menas att externa rapporter inte bör ges ut allt för långt efter redovisningsperiodens slut eller med allt för stora intervall, om de skall få någon effekt på användarnas beslut.

Smith (2000) delar upp relevans i två olika aspekter, nämligen prognosrelevans och återföringsrelevans. I det första fallet används redovisningsdata som underlag för t.ex. de prognoser som investerarna på aktiemarknaden gör, vilka i sin tur ligger till grund för deras köp- och säljbeslut. I det senare fallet används redovisningsdata för en kontroll av riktigheten i tidigare prognoser, och den kontrollen kan i sin tur påverka efterföljande prognoser och därmed efterföljande beslut.

Hendriksen & Van Breda (1992) delar istället upp relevans i tre begrepp. Det första begreppet benämner de målrelevans, och detta uppnås när informationen gör att användarnas mål kan uppnås. Dock kan det vara svårt att fastställa när dessa mål uppnåtts eftersom målen är subjektiva. Begrepp nummer två kallar de för semantisk relevans, och detta uppnås när mottagaren av den finansiella informationen förstår dess avsedda innebörd. Det tredje och sista begreppet benämner de beslutsrelevans, och detta uppnås när informationen underlättar beslut som fattas av användare.

3.2.2 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet definieras enligt Hendriksen & Van Breda (1992) som att informationen har en sådan kvalitet att den är fri från fel och vinklingar, och att den verkligen avbildar ”rätt” aspekter av verkligheten. För att informationen skall vara tillförlitlig måste den enligt Belkaoui (1997) vara *verifierbar*, *neutral* och *fullständig*.

Med *verifierbar* information menas att informationen är sanningsenlig (Hendriksen & Van Breda, 1992). Smith (2000) menar dock att begreppet har fått en vidare innebörd. Graden av verifierbarhet sägs vara högre ju högre samstämmigheten i bedömningarna är mellan sinsemellan oberoende bedömare (Ibid.). Kravet på verifierbarhet är enligt Gröjer (2002) redovisningens sätt att uttrycka det mer allmänna metodologiska kravet på hög reliabilitet, d.v.s. att upprepade mätningar skall ge samma mätvärde.

Kravet på *neutralitet* är snarast kopplat till avsikterna hos redovisningsproducenterna, d.v.s. företagen, eller avsikterna hos dem som utfärdar lagar och rekommendationer på redovisningsområdet. Kravet innebär att det – trots svårigheterna att avgöra vilka händelser som skall avbildas – skall finnas en strävan att på bästa möjliga sätt avbilda verkligheten så som den uppfattas. (Smith, 2000) Således skall den finansiella informationen vara fri från vinklingar och liknande (Belkaoui, 1997).

Med *fullständighet* menas att redovisningen skall innefatta alla väsentliga ekonomiska händelser som inträffat under perioden och alla väsentliga aspekter av företagets ekonomiska tillstånd vid periodens slut (Smith, 2000). Belkaoui (1997) och Hendriksen & Van Breda (1992) menar också att fullständighet hör ihop med tillförlitlighet och att informationen är tillförlitlig om den ”porträtterar” verkligheten.

3.2.3 Jämförbarhet

Jämförbarhet handlar om att företagen använder samma metoder/principer från år till år (Belkaoui, 1997, Holmström, 2003). Detta är viktigt eftersom allmänheten behöver information som är jämförbar, framför allt för att kunna fatta rationella beslut (Thorell, 1999). Detta avser både jämförbarhet mellan företag och jämförbarhet över tiden (Smith, 2000).

Solomons (1986) menar att jämförbarhet inte är en kvalitativ egenskap på samma sätt som relevans och tillförlitlighet, utan att det snarare rör sig om kvaliteten av

förhållandet mellan olika mängder av information. Dock poängterar Solomons att kravet på jämförbarhet inte är mindre viktigt än kraven på relevans och tillförlitlighet.

3.2.4 Begriplighet

Den information som återfinns i finansiella rapporter skall vara lättillgänglig för användarna, och även lätt att förstå, d.v.s. den skall vara *begriplig*. Användarna förutsätts ha en rimlig kunskap om ekonomi, affärsverksamhet och redovisning. De förutsätts även vara beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Detta medför att information som är beslutsrelevant inte får utelämnas bara för att den kan vara svår för vissa användare att förstå. (Redovisningsrådet, 1995)

3.3 Kontinental & anglosaxisk tradition

Redovisningens utveckling i de industrialiserade länderna kännetecknas av två väsentligen olika redovisningstraditioner, som brukar kallas för den *kontinentala traditionen* respektive den *anglosaxiska traditionen*. Den kontinentala traditionen omfattar (eller omfattade) de västeuropeiska länderna med undantag för Storbritannien, Irland och Holland, medan den anglosaxiska traditionen omfattar de senare tre länderna samt USA och de brittiska samväldesländerna. Japan har huvudsakligen påverkats av den kontinentala traditionen (sedan andra hälften av artonhundratalet). (Smith, 2000)

Skillnaden mellan de båda traditionerna har sin grund i olika civilrättsliga traditioner. Den kontinentala civilrättsliga traditionen har sitt ursprung i romersk rätt och är utpräglat legalistisk, d.v.s. de civilrättsliga reglerna är baserade på nedskrivna lagar. Den anglosaxiska civilrättsliga traditionen har däremot i mycket liten utsträckning byggt på nedskrivna lagar utan i stället baserats på sedvanerätt som kompletteras med precedensfall i domstolar. (Ibid.)

Även vad gäller finansieringstraditioner har den kontinentala och den anglosaxiska traditionen skiljt sig åt. Stora kontinentaleuropeiska företag (den kontinentala traditionen) har traditionellt främst förlitat sig på bankfinansiering, medan amerikanska och brittiska företag (den anglosaxiska traditionen) mera vänt sig till den privata kapitalmarknaden för riskvilligt kapital. (Nilsson, 1999)

De båda traditionerna har gett upphov till väsentligen olika syn på vad som menas med en "riktig" redovisning. Enligt den kontinentala legalistiska traditionen är en riktig redovisning en redovisning som stämmer överens med lagen. I den anglosaxiska traditionen har man däremot haft en mer principiell syn på vad som menas med en riktig redovisning. Enligt denna tradition är en riktig redovisning en redovisning som är "true and fair", d.v.s. en redovisning som ger en rättvisande bild av verkligheten. (Smith, 2000)

3.4 Några andra viktiga redovisningsbegrepp

3.4.1 Finansiella rapporter

Med finansiella rapporter avses rapporter som är avsedda att tillgodose informationsbehoven hos intressenter som inte har möjlighet att kräva att företaget tillhandahåller dem med särskilt utformade rapporter som uppfyller deras särskilda behov. (Kylebäck & Landén, 2001)

De finansiella rapporterna syftar till att lämna information om företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde till olika användare, som kan användas som underlag för ekonomiska beslut. (Falkman, 2001)

Finansiella rapporter kan presenteras separat eller ingå i något annat dokument, till exempel en årsredovisning. Begreppet finansiella rapporter omfattar följande:

- a) Balansräkning
- b) Resultaträkning

- c) En sammanställning som visar antingen
 - alla förändringar i eget kapital eller
 - förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.
- d) Kassaflödesanalys
- e) Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och upplysningar i noter (Kylebäck & Landén, 2001)

Årsredovisningens förvaltningsberättelse ingår alltså inte i begreppet finansiella rapporter. (Axelman et al., 2003)

3.4.2 Harmonisering

Harmonisering är ett begrepp som ofta tenderar att förväxlas med standardisering. För att reda ut dessa begrepp är det troligen till hjälp att tänka på en skala som varierar mellan total flexibilitet och mångfald till total enhetlighet. I denna skala är harmoniseringen en process som rör sig från total mångfald till ett harmoniskt tillstånd som kan inkludera total enhetlighet. Standardisering är också en process som rör sig från total mångfald till total enhetlighet. Således inkluderar både harmonisering och standardisering en minskning av mångfalden inom redovisningen. Skillnaden mellan begreppen ligger i deras relativa flexibilitet eller exakthet på hur de implementeras inom reglering och praxis. (Emenyonu & Gray, 1996)

Harmonisering innebär enighet och likställdhet av en mer flexibel inställning (jämfört med standardisering) samt accepterande av ett tillstånd av harmoni som kan sakna total enhetlighet. Standardisering å andra sidan inrymmer en mer strikt inställning som till sin ytterlighet leder till ett tillstånd av enhetlighet. (Ibid.)

Harmonisering kan enligt Nobes & Parker (2002) ses som en process för att öka jämförbarheten av redovisningen genom att sätta gränser för dess grad av variation. Standardisering kan mer sägas vara ett påtvingande av rigorösare och snävare bestämmelser som inskränker variationen (Ibid.).

Sandin (1996) gör klart att när det talas om harmonisering är det viktigt att förstå att begreppet inte innebär att allt skall göras lika. Om allt skulle göras lika skulle vi få en standardisering (Ibid.). En harmonisering innebär istället att redovisningarna görs tillräckligt lika för att bli jämförbara (Ibid.). Detta leder enligt Joshi (1998) till att harmonisering gör att det internationellt blir lättare att tolka och förstå informationsgivning, eftersom den följer samma ”mall”.

Tay & Parker (1990) skiljer på *de jure* harmonisering och *de facto* harmonisering. *De jure* harmonisering är en harmonisering som tvingas fram genom lagar och rekommendationer medan *de facto* harmonisering är harmonisering som bolagen själva skapar, detta genom att ta till sig andra bolags redovisningsätt. Även Van der Tas (1988) anser att det finns två olika harmoniseringsprocesser, vilka benämns formell harmonisering och materiell harmonisering. Den formella harmoniseringen har samma innebörd som *de jure* harmonisering och den materiella harmoniseringen har samma innebörd som *de facto* harmonisering. Eftersom EU beslutat att införa IAS 2005 för alla noterade bolag på koncernnivå inom unionen, får vi följaktligen en *de jure* harmonisering/formell harmonisering av redovisningen.

3.4.3 Enterprise & Entity

Enterprise betyder företag och entity betyder enhet (Smith, 2000). Enheten (entity) är enligt Hendriksen & Van Breda (1992) att se som ett separat existerande ”företag”, medan företaget (enterprise) skall ses som en social institution som verkar för att skapa avkastning för många olika intressentgrupper. Inom redovisningen existerar dessa båda begrepp i två olika teorier, nämligen ”*the Entity Theory*” (enhetssynsättet) och ”*the Enterprise Theory*” (det utvidgade enhetssynsättet) (Smith, 2000, Hendriksen & Van Breda, 1992).

”*The Entity Theory*” innebär att såväl ägarna som långivarna (och eventuellt staten) betraktas som redovisningens subjekt. En konsekvent tillämpning av enhetssynsättet skulle därför innebära att resultatet före räntekostnader betraktas som det egentliga resultatbegreppet, eftersom det är den ”gemensamma kaka”

som ägarna och långgivarna (samt staten) delar på. Enligt ett sådant synsätt är räntekostnaderna inte en resultatpåverkande kostnad utan en fördelning av en del av resultatet till långgivarna jämförbar med utdelning till ägarna. Vanligen tillämpas emellertid inte enhetssynsättet på ett konsekvent sätt utan nettoresultatet (efter räntekostnader och skatt) är fortfarande det centrala resultatbegreppet. Resultatet betraktas dock inte som ägarnas personliga inkomst utan som förändringen i företagets förpliktelser gentemot ägarna sedan övriga förpliktelser har klarats av. (Smith, 2000)

”The Enterprise Theory” innebär att man ser företaget inte bara ur finansiärernas utan ur samtliga intressenters synvinkel. Det resultatbegrepp som bäst står i överensstämmelse med ett sådant synsätt är förädlingsvärdet. Detta innebär att ägarna, långgivarna, staten och de anställda alla betraktas som subjekt för redovisningen, eftersom alla dessa grupper delar på förädlingsvärdet. Varken räntekostnader, skatt eller lönekostnader betraktas därför som resultatpåverkande kostnader utan som fördelningar av resultatet på dessa grupper. (Ibid.)

3.5 Redovisningsprinciper

Redovisningsprinciperna är allmänna regler för redovisningen som skall kunna härledas ur redovisningens syfte och ur redovisningspostulaten. Principerna är alltså inte detaljregler för redovisningen av specifika affärshändelser, men kan användas som teoretisk hjälp och vägledning för att skapa detaljreglerna. (Nilsson, 1999)

Redovisningen styrs inte bara av principerna om god redovisningssed och rättvisande bild utan även av principer som vuxit fram på grund av intressenternas krav på relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet (Holmström, 2003). Vi har nedan valt att behandla de redovisningsprinciper som finns upptagna i Redovisningsrådets rekommendation 22.

3.5.1 Antagande om fortlevnad (Going concern)

Denna princip innebär att redovisningen i normalfallet skall ske utifrån ett antagande om att företaget kommer att fortsätta sin verksamhet under obestämd tid framöver. I en del formuleringar av principen preciseras tiden till att avse livslängden på företagets tillgångar och/eller längden på de kontrakt som företaget ingått. (Smith, 2000)

Avsteg från huvudregeln, d.v.s. antagande om fortlevnad, skall göras om företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller lägga ner dess verksamhet. Avsteg skall också göras när det inte finns något realistiskt alternativ till avveckling respektive nedläggning. (Jönsson Lundmark, 1999).

Om företagsledningen har anledning att befara att företaget inte kommer att kunna leva vidare skall tilläggsinformation lämnas om de förhållanden som gör att företagets fortbestånd är i fara. Sådan tilläggsinformation skall lämnas även om osäkerheten beror på händelser efter räkenskapsårets utgång. (Ibid.)

När en tillgång skall värderas i balansräkningen bortser man från det låga försäljningsvärdet och värderar till anskaffningskostnaden minus en viss avskrivning. Orsaken till att man kan bortse från marknadsvärdet är just antagandet att företaget ska fortsätta sin verksamhet. Grunden för värderingen är att företaget kommer att använda och ha nytta av tillgången även under kommande år, en försäljning ingår inte i framtids scenariot och därför är försäljningspriset inte relevant vid värderingen. (Lönqvist, 2002)

3.5.2 Periodiseringsprincipen

Redovisning är en kontinuerlig process som förväntas kunna ge löpande ekonomisk information om företagets utveckling. För varje redovisningsperiod kan ett resultat fastställas, förutsatt att man på ett acceptabelt sätt kan periodisera företagets utgifter och inkomster, d.v.s. hänföra dem till en klart avgränsad tidsperiod. Utgifterna och inkomsterna omvandlas därigenom till kostnader och

intäkter. (Nilsson, 1999) Avgörande för periodiseringen är att redovisningen ska ske enligt bokföringsmässiga grunder, d.v.s. när affärshändelsen ägt rum och inte när den betalats (Holmström, 2003).

Eftersom många affärshändelser som bokförs under ett räkenskapsår helt eller delvis berör andra räkenskapsår, blir effekten att balansräkningen kan innehålla en mängd justerade periodiseringsposter som kan ha karaktären av antingen tillgångar eller skulder, även om de inte behöver vara så rent juridiskt. Periodiseringsarbetet vid bokslutet är alltså till för att ge en rättvisande bild av både resultat och ekonomisk ställning. (Nilsson, 1999)

3.5.3 Konsekvent utformning

De förfaranden som används i redovisningen av en given enhet bör vara lämpade för att mäta dess ställning och verksamhet och dessa bör tillämpas konsekvent från en period till en annan. Detsamma gäller olika bolag inom en koncern. (Gröjer, 2002)

Denna princip innebär således att man inte får byta värderingsprinciper mellan räkenskapsåren. Ett skäl till detta är att jämförbarheten mellan olika år minskar. Denna princip måste dock ibland av naturliga skäl frångås. Exempel är när nya tvingande lagregler införs. Den skulle också hindra utvecklingen av bättre och mer rättvisande värderingsregler. Avvikelse kan därför ske under återopande av dessa skäl. (Arneros & Jarl, 1997) Om värderingsprinciper ändras mellan två år skall föregående års siffror omräknas så att de blir jämförbara med årets (Holmström, 2003).

3.5.4 Väsentlighet och sammanslagningar

Varje väsentlig post skall redovisas separat i balans- respektive resultaträkningen. Oväsentliga belopp behöver däremot inte särredovisas. De får och bör aggregeras och redovisas tillsammans med annan post. (Jönsson Lundmark, 1999)

Information är att anse som väsentlig om den är tillräckligt betydelsefull för att kunna påverka beslut hos någon grupp av användare (Falkman, 2001, Smith, 2000).

Vad som är väsentlig information är företagsledningens sak att avgöra. Hänsyn skall då bl.a. tas till vad som är rimligt att antaga att användaren av informationen förväntar sig att få information om. Detta styrs i sin tur i hög grad av vad som är brukligt att lämna information om. Härtill kommer specifika omständigheter i företaget som skulle påverka användaren av informationen om han kände till dem. (Thorell, 1999)

3.5.5 Kvittning

Tidigare var huvudregeln att varken tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader fick kvittas mot varandra. Men efterhand har kvittningsförbudet för tillgångar och skulder mjukats upp i författningskommentarerna, med hänvisning till EG:s bolagsdirektiv, som bland annat tillåter kvittning mellan fordringar och skulder, om det finns legal eller avtalsenlig rätt att betala en skuld med en bortskrivning av en fordran. I praxis är det dessutom vanligt att intäkter och kostnader kvittas mot varandra när det exempelvis gäller kursvinster och kursförluster vid import/export av varor och tjänster, samt realisationsresultat vid försäljning av anläggningstillgångar och liknande. (Lönqvist, 2002) Thorell (1999) nämner också att kvittning får ske om det skulle sakna betydelse för användarna, d.v.s. att det inte skulle påverka deras beslut.

3.5.6 Jämförande information

Jämförbarhetsprincipen innebär att redovisningsinformation bör vara jämförbar mellan olika tidsperioder och mellan olika företag. Val mellan olika metoder vid olika tidpunkter skall vara konsekventa, och tillämpade redovisningsprinciper skall inte ändras utan tungt vägande skäl, t.ex. att god redovisningssed i branschen

ändrats. Om ändring av någon anledning sker bör utförliga upplysningar härom lämnas. (Nilsson, 1999)

Avsikten med principen är att underlätta för läsaren av årsredovisningen att jämföra det aktuella året med tidigare år. Om man vill se trender i företagets utveckling är det störande om exempelvis förändrade resultat inte beror på själva verksamheten utan på att företaget ändrat någon värderingsprincip. (Lönnqvist, 2002)

3.6 Normbildande organisationer

Nedan kommer vi att ge en kort beskrivning av de normbildande organisationer som har haft betydelse för vår studie, nämligen IASB (tidigare IASC) och Redovisningsrådet.

3.6.1 IASB (tidigare IASC)

IASC (International Accounting Standards Committee) bildades i juni 1973 som resultatet av en överenskommelse mellan redovisningssamfund i Australien, Kanada, Frankrike, Tyskland, Japan, Mexico, Nederländerna, Storbritannien & Irland samt USA. (www.iasc.org.uk, 2003-04-14)

De internationella aktiviteterna i redovisningssamfunden organiserades 1977 under International Federation of Accountants (IFAC). Fyra år senare bestämdes att IASC skulle vara självstyrande då det gällde utfärdandet av internationella redovisningsstandarder. Samtidigt blev alla medlemmar i IFAC också medlemmar i IASC. Denna relation mellan dessa båda organisationer varade till maj 2000, då IASC ombildades till en ideell stiftelse. (Ibid.) Stiftelsen består av två huvudenheter, Trustees och IASB. Förutom dessa ingår också Standards Advisory Council (IASAC) och International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), tidigare benämnd SIC. Från den 1 april 2001 har IASB övertagit ensamt ansvar för utfärdande av redovisningsrekommendationer,

International Financial Reporting Standards, IFRS (tidigare IAS) från sin företrädare IASC. (www.far.se, 2003-04-15)

Det är Trustees som utser ledamöterna i IASB, vilka är 14 till antalet. Dessa ledamöter kommer från nio olika länder. (www.iasc.org.uk, 2003-04-14) Trustees svarar också för IASB: s ledning och ekonomi samt information om IASB: s arbete till omvärlden (www.far.se, 2003-04-15).

Målsättningen med IASB: s verksamhet är att utveckla, för det publika intresset, en högkvalitativ, begriplig och tvingande global redovisningsstandard som kräver öppen och jämförbar information. IASB samarbetar också med nationella utfärdare av redovisningsstandarder för att uppnå överensstämmelse mellan redovisningsstandarder världen över. (www.iasc.org.uk, 2003-04-14)

Svenska medlemmar i IASB är Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorssamfundet (SRS). (Nilsson, 1999)

3.6.2 Redovisningsrådet

Redovisningsrådet (RR) bildades 1989 genom uppkomsten av ”Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed”. Stiftare var staten genom Bokföringsnämnden (BFN), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Sveriges Industriförbund. Dessa tre organ verkade fram till dess var för sig inom området god redovisningssed, och hade stor betydelse för redovisningens utveckling. (www.redovisningsradet.se, 2003-04-15)

År 1998 grundades nuvarande ”Föreningen för utvecklande av god redovisningssed” och dessa övertog då stiftelsens uppgifter. (Ibid.)

Redovisningsrådet ger ut rekommendationer som utformats med utgångspunkt från IAS (International Accounting Standards). Inriktningen är att Rådets rekommendationer skall följa IAS och avvikelser härifrån skall förekomma endast om svensk lag lägger hinder för en redovisning enligt IAS eller om det finns andra

starka skäl. Rådets rekommendationer och uttalanden tar i första hand sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. (Ibid.)

Redovisningsrådet har sedan 1995 etablerat en akutgrupp som har till uppgift att göra uttalanden som anger hur RR:s rekommendationer skall tolkas i de fall tolkningsproblem förekommer. Vidare skall uttalanden göras i redovisningsfrågor som inte behandlas vare sig i befintliga rekommendationer eller i rekommendationer under utarbetande. (Kylebäck & Landén, 2001)

Fram t.o.m. början av år 2003 har Redovisningsrådet givit ut 29 rekommendationer (Ibid.).

4 Jämförelse mellan RR 22 och utkast till ny IAS 1

I detta kapitel redogör vi för de skillnader som vi funnit då vi jämfört Redovisningsrådets rekommendation 22 med utkast till ny IAS 1, detta för att i följande kapitel kunna analysera de påträffade skillnaderna. Vi inleder dock med att kort behandla RR 22, IAS 1 samt utkast till ny IAS 1, och vi redogör även för sambandet mellan RR 22 och IAS 1.

4.1 Inledning

4.1.1 Redovisningsrådets rekommendation 22 (RR22)

RR 22 (Utformning av finansiella rapporter) är baserad på IASB: s IAS 1 (Presentation of Financial Statements). RR 22 gavs ut av Redovisningsrådet den 1 maj 2001, och rekommendationen skall tillämpas av bolagen från och med den 1 januari 2003. Dock har bolagen uppmanats att tillämpa rekommendationen tidigare än detta datum.

RR 22 behandlar generella finansiella rapporter, d.v.s. rapporter som är avsedda för sådana intressenter (investorare, kreditgivare m.fl.) som normalt inte har möjlighet att kräva att bolagen tillhandahåller dem med speciellt utformade rapporter. RR 22 är tillämplig både på finansiella rapporter som ingår i års- och koncernredovisningar och på andra finansiella rapporter som ingår i prospekt och andra liknade dokument. RR 22 är dock inte tillämplig på de finansiella rapporter som lämnas i samband med delårsbokslut. Årsredovisningens förvaltningsberättelse ingår inte i begreppet finansiella rapporter och behandlas därför inte i rekommendationen. Rekommendationen tar heller inte upp när transaktioner och händelser skall tas in i resultat- och balansräkningen, hur värdering av olika poster skall göras och vilka upplysningar som bolaget måste lämna. Dessa frågor behandlas i

andra rekommendationer från Redovisningsrådet. (Redovisningsrådets rekommendation 22)

Syftet med Redovisningsrådets rekommendation 22 är att

- a) ge vägledning beträffande de finansiella rapporternas struktur och beträffande redogörelsen för tillämpade redovisningsprinciper,
- b) ge anvisningar beträffande frågor som väsentlighet, antagande om fortlevnad, konsekvent utformning, byte av räkenskapsår, jämförande information och val av redovisningsprincip i de fall någon rekommendation från Redovisningsrådet inte föreligger,
- c) säkerställa att avvikelser från Redovisningsrådets rekommendationer begränsas till ytterst sällsynta fall och
- d) ange vilka krav som skall vara uppfyllda för att ett företag skall få ange att deras finansiella rapporter är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer. (Ibid.)

4.1.2 IAS 1

IAS 1 började gälla 1975, då med rubriken Disclosure of Accounting Policies. Från och med den 1 juli 1998 ersattes denna med IAS 1, Presentation of Financial Statements. (Jönsson Lundmark, 1999) Rekommendationen behandlar hur finansiella rapporter skall presenteras (Axelman et al., 2003).

Av rekommendationen framgår att de tillämpade redovisningsprinciperna skall överensstämma med IAS/IFRS, att företaget löpande skall göra en bedömning om förutsättningarna för fortsatt fortlevnad och att periodiseringsprincipen skall tillämpas. Vidare nämns att de finansiella rapporterna skall utformas konsekvent från år till år, att varje väsentlig post skall anges separat (varvid likartade poster skall redovisas sammanslagna) och att tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader får kvittas mot varandra endast när detta är tillåtet enligt en IAS/IFRS. Slutligen framgår det att jämförande information avseende föregående år skall lämnas för varje beloppssuppgift avseende den aktuella perioden. (Ibid.)

När det gäller struktur och innehåll preciserar rekommendationen vad de finansiella rapporterna skall innehålla samt anger minimikrav för vilka poster som skall presenteras i balansräkningen, resultaträkningen, sammanställning av eget kapital samt i noter och redovisningsprinciper. Rekommendationen fastslår att IAS tillämpas i koncern men att avsteg får ske i rapporter för juridiska personer p.g.a. nationell lag. (Ibid.)

4.1.3 Utkast till ny IAS 1

IASB har under en lång tid arbetat med ”reparation och underhåll” (Improvements) av ett stort antal av de IAS som IASB ”adopterade” i april 2001 (se avsnitt 1.2). En av de standarder som har utsatts för förändringar är IAS 1, och ändringarna i denna standard gäller t.ex. klassificering av tillgångar och skulder, extraordinära poster samt ett antal tilläggsupplysningar. Utkastet finns i sin helhet på IASB: s hemsida, www.iasc.org.uk. (www.iasc.org.uk, 2003-04-14)

4.1.4 Sambandet mellan RR 22 och IAS 1

RR 22 är som nämnts ovan baserad på IAS 1 och har genom detta samma struktur och i huvudsak samma innehåll som denna standard. IAS 1 innehåller förteckningar över vilka poster som vid varje tillfälle skall ingå i balans- och resultaträkningen. Dessa nämnda förteckningar saknas i RR 22 och istället hänvisas i rekommendationen till årsredovisningslagarna (ÅRL, ÅRKL, ÅRFL) samt till RR 9 punkt 64 a) skatteskulder och skattefordringar och b) långfristiga räntebärande skulder. Även i de fall bestämmelserna i årsredovisningslagarna strider mot eller är mer omfattande än det som anges i IAS 1, har RR 22 utformats på basis av lagbestämmelserna. ÅRL: s bestämmelser beträffande utformningen av årsredovisningar förklaras och kommenteras i FAR: s vägledning ”Om årsredovisning i aktiebolag”. Förutom genom lagbestämmelser och Redovisningsrådets rekommendationer påverkas utformningen av finansiella rapporter för kreditinstitut, värdepappersbolag samt försäkringsföretag av föreskrifter från

Finansinspektionen. I de undantagsfall dessa anger en annan redovisning än Redovisningsrådets rekommendationer skall Finansinspektionens föreskrifter tillämpas. (Redovisningsrådets rekommendation 22)

4.2 Jämförelsen

4.2.1 De finansiella rapporternas syfte

De finansiella rapporterna innehåller strukturerad information av ett företags finansiella ställning och dess finansiella transaktioner. De finansiella rapporterna syftar till att lämna information till olika intressenter om företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde, detta för att ge dessa intressenter underlag för ekonomiska beslut. De finansiella rapporterna syftar också till att åskådliggöra resultatet av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtrotts dem. För att uppnå dessa syften skall de finansiella rapporterna lämna information om företagets

- a) tillgångar
- b) skulder/avsättningar
- c) eget kapital
- d) intäkter och kostnader samt vinster och förluster på vissa transaktioner som t.ex. försäljning av anläggningstillgångar
- e) kassaflöde

Denna information, tillsammans med andra uppgifter, är ett hjälpmedel för att kunna förutspå ett företags framtida kassaflöde.

De finansiella rapporternas syften samt vilken information som skall lämnas är gemensam för de två undersökta dokumenten. I utkastet till ny IAS 1 har dock ytterligare en post tillkommit:

- f) andra förändringar i eget kapital

4.2.2 Ansvaret för de finansiella rapporterna

Enligt RR 22 är det företags styrelse och dess verkställande direktör som är ansvariga för utformningen av de finansiella rapporterna. I utkastet till ny IAS 1 har detta avsnitt strukits och det nämns inte vem som har ansvaret för utformningen av de finansiella rapporterna.

4.2.3 Omfattningen av begreppet finansiella rapporter

Begreppet finansiella rapporter omfattar följande enligt de två dokumenten:

- a) Balansräkning
- b) Resultaträkning
- c) En sammanställning som visar antingen
 - alla förändringar i eget kapital eller
 - förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare
- d) Kassaflödesanalys
- e) Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och upplysningar i noter

I utkastet till ny IAS 1 har dock en förändring skett i punkt c), där ett förtydligande har gjorts så att det klart och tydligt framgår att det är en sammanställning av förändringar i eget kapital som efterfrågas.

Enligt utkastet till ny IAS 1 är det frivilligt att lämna ytterligare upplysningar om så önskas. I förklaringstexten till RR 22 står det dock klart och tydligt att företaget *skall*, i anslutning till de finansiella rapporterna, lämna en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företags finansiella ställning, resultat och kassaflöde. Även de osäkra faktorerna inför framtiden som företagsledningen bedömer vara viktigast *skall* lämnas i anslutning till de finansiella rapporterna. Vidare nämns att företaget i anslutning till de finansiella

rapporterna *bör* lämna information om bland annat miljöeffekter och förädlingsvärde, som underlättar för intressenterna av de finansiella rapporterna då de skall fatta ekonomiska beslut. Anledningen till den hårdare skrivningen i RR 22 beror på att informationen omfattas av ÅRL: s krav på information i förvaltningsberättelsen, som är betydligt mer omfattande än de krav som upptas i RR 22.

4.2.4 Generella synpunkter

Enligt de två dokumenten skall de finansiella rapporterna ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. En riktig tillämpning av IAS och Redovisningsrådets rekommendationer, tillsammans med ytterligare upplysningar när så erfordras, antas resultera i att de finansiella rapporterna uppfyller kravet på att ge en rättvisande bild. I utkast till ny IAS 1 har en definition av rättvisande bild lagts till i ovanstående stycke. I definitionen förklaras innebörden av rättvisande bild så som att enheten uppriktigt presenterar effekten av olika transaktioner och andra händelser i enlighet med de definitioner och kriterier för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som finns i IASB: s Framework (en föreställningsram som främst är avsedd att användas i IASB: s verksamhet som vägledning vid arbetet med att ta fram nya och revidera gamla standards).

Ett företag, vars finansiella rapporter överensstämmer med IAS och Redovisningsrådets rekommendationer, skall lämna upplysning om detta i de finansiella rapporterna. De finansiella rapporterna får inte sägas överensstämma med IAS och Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller *samtliga* krav i alla tillämpliga standarder och rekommendationer samt i alla tillämpliga uttalanden från SIC (Standing Interpretations Committee; en kommitté som bildades av IASC (nuvarande IASB) i april 1997, och som ger ut tolkningsmeddelanden) och Redovisningsrådets akutgrupp. Avvikelser kan inte rättfärdigas genom att upplysningar lämnas om de redovisningsprinciper som använts eller genom upplysningar i noter eller förklaringar.

I de ytterst sällsynta fall ett företag kommer till slutsatsen att en tillämpning av en viss regel i någon av de nuvarande IAS-standarderna och/eller Redovisningsrådets

rekommendationer skulle leda till missvisande finansiella rapporter, och att de därför anser att det är nödvändigt att avvika från rekommendationen i fråga för att ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde, skall företaget enligt utkast till ny IAS 1 och RR 22 lämna upplysningar om

- a) att företaget kommit till slutsatsen att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde,
- b) att företaget i alla väsentliga avseenden har följt tillämpliga rekommendationer från IAS och Redovisningsrådet, förutom att företaget avvikit från en viss rekommendation i syfte att åstadkomma en rättvisande bild,
- c) den rekommendation som företaget avvikit från, avvikelens karaktär, den redovisning som nämnda rekommendation kräver, skälet till att denna redovisning skulle vara missvisande i det aktuella fallet samt den redovisning som använts och
- d) avvikelens inverkan på företagets resultat, tillgångar, skulder, eget kapital och kassaflöde för varje redovisad period.

I utkastet till ny IAS 1 finns dock en ny huvudprincip inskriven som reglerar att avvikelser från gällande standarder förhindras. Vid extremt ovanliga omständigheter, där företagsledningen drar slutsatsen att överensstämmelse med en punkt i en IAS-standard eller en tolkning av en standard, skulle bli så missvisande att det skulle stå i konflikt med Frameworks mål angående de finansiella rapporterna, och där Framework förbjuder avsteg från punkten, skall företaget, så långt det går, reducera den missvisande aspekten genom att lämna upplysningar om varför företagsledningen dragit den slutsatsen och hur en rättvisande redovisning skall se ut för varje period.

4.2.5 Antagande om fortlevnad

I samband med upprättande av finansiella rapporter skall företaget göra en bedömning av sin förmåga att fortsätta verksamheten (antagande om fortlevnad). Finansiella rapporter skall utarbetas på basis av att denna förmåga föreligger, såvida det inte finns en avsikt att avveckla företaget eller att upphöra med verk-

samheten, eller om det inte finns något realistiskt alternativ till detta. Om företaget vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan orsaka betydande tvivel beträffande förmågan att fortsätta verksamheten, skall upplysningar lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer. Om de finansiella rapporterna inte utarbetas på basis av antagande om fortlevnad, skall upplysning lämnas om detta faktum, jämte en redogörelse för denna princip enligt vilka rapporterna utarbetats, skälen till att företaget inte anser sig kunna fortsätta sin verksamhet *samt en bedömning av effekten på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen.*

Ovanstående lydelse är lika för de två dokumenten med ett undantag. Den kursiva texten är ett tillägg i RR 22 för att uppfylla ÅRL: s krav på upplysning om effekten på de redovisade beloppen i de fall de finansiella rapporterna inte baseras på antagande om fortlevnad.

4.2.6 Periodiseringsprincipen

Huvudprincipen i de två dokumenten är att de finansiella rapporterna skall, med undantag för kassaflödesanalysen, utarbetas med tillämpning av periodiseringsprincipen.

4.2.7 Konsekvent utformning

Överensstämmande för de båda undersökta dokumenten är att uppställningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna skall vara oförändrade från period till period såvida inte

- a) en väsentlig förändring av karaktären av företagets verksamhet eller att en översyn av utformningen av dessa finansiella rapporter indikerar att en förändring skulle medföra att händelser och transaktioner återgavs på ett bättre sätt eller

- b) en förändring krävs enligt lag, en rekommendation från Redovisningsrådet, en IAS-standard eller ett uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp respektive SIC.

4.2.8 Väsentlighet och sammanslagningar

Varje väsentlig post skall anges separat i de finansiella rapporterna. Poster med oväsentliga belopp kan slås samman med poster av likartad karaktär och funktion. Denna lydelse är lika i de två dokumenten. I RR 22 finns dock en hänvisning till ÅRL som säger att ”posterna i balansräkningen och resultaträkningen skall tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform”. Andra poster än de poster som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster.”

4.2.9 Kvittning

I RR 22 står det att poster som intäkter och kostnader får kvittas när och endast när

- a) en IAS-standard eller rekommendation från Redovisningsrådet kräver eller tillåter det eller
- b) vinster och förluster jämte tillhörande kostnader avseende samma eller liknande transaktioner inte är väsentliga. Sådana poster kan slås samman i enlighet med principen om ”väsentlighet och sammanslagningar”.

I utkast till ny IAS 1 är punkt b) struken.

4.2.10 Jämförande information

Om inte någon rekommendation från Redovisningsrådet eller IAS-standard tillåter eller kräver annat, skall företaget lämna jämförelsetal för den föregående

perioden, beträffande alla sifferuppgifter i de finansiella rapporterna. Kommentarer beträffande föregående period eller perioder skall lämnas när detta är av betydelse för förståelsen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. När uppställningen eller klassificeringen av poster i de finansiella rapporterna ändras skall, om detta är möjligt, jämförelsetalen omklassificeras för att säkerställa jämförbarhet med den aktuella perioden. Upplýsning skall lämnas om karaktären av och skälen för omklassificeringen samt om effekten på de rapporterade beloppen. När det inte är möjligt att omklassificera jämförelsetalen skall företaget lämna upplýsning om skälen för att inte göra detta, samt om karaktären på de ändringar som skulle ha gjorts om jämförelsetalen hade omklassificerats.

I utkastet till ny IAS 1 finns dessutom ett tillägg som tar upp att när klassificering av poster i de finansiella rapporterna ändras, skall även jämförelsedata ändras, om inte klassificeringen kräver onödiga kostnader eller ansträngningar ("undue cost or effort"). När jämförelsebara belopp omklassificeras skall enheten lämna upplýsning om

- a) karaktären av omklassificeringen
- b) beloppen av varje post eller klass av poster som omklassificeras
- c) orsakaren till omklassificering

I utkastet till ny IAS 1 är förklaringstexten dessutom mer utförlig än i RR 22. Förklaringstexten nämner bland annat att om företagen ökar jämförbarheten av information från tidigare år hjälper det intressenter att ta bättre underbyggda ekonomiska beslut. Det finns således ett generellt antagande om att fördelarna med att omklassificera jämförbar information överstiger kostnaderna och ansträngningarna.

4.2.11 Struktur och innehåll

I utkast till ny IAS 1 står det att standarden kräver särskild redovisning vad gäller uppställningsform för finansiella rapporter, samt att standarden kräver att andra tillhörande poster antingen redovisas i de finansiella rapporterna eller som not.

Uppställningsform för kassaflödesanalys finns i IAS 7 (Cash Flow Statements). I svensk redovisningspraxis regleras uppställningsformer för balansräkning och resultaträkning i årsredovisningslagarna samt i FAR: s vägledning ”Om årsredovisning i aktiebolag”. I bilaga till RR 22 finns uppställningsformer för den separata rapport som beskriver förändringar i eget kapital. Uppställningsform för kassaflödesanalysen återfinns i Redovisningsrådets rekommendation 7.

4.2.11.1 Identifiering av de finansiella rapporterna

Identifiering av de finansiella rapporterna är lika i de två dokumenten. De finansiella rapporterna skall tydligt identifieras och särskiljas från annan information i samma publicerade dokument. Redovisningsrådets rekommendationer samt IAS-standarder är tillämpliga på de finansiella rapporterna, men inte på annan information som lämnas i års- och koncernredovisning samt andra dokument. Det är därför viktigt att intressenterna kan särskilja de finansiella rapporterna från annan liknande information.

Varje enskild rapport skall klart identifieras. Dessutom skall följande information anges på ett tydligt sätt och upprepas när så behövs för att intressenterna skall förstå den information som presenteras på ett riktigt sätt:

- a) Namnet på det rapporterade företaget eller annan identifiering av detta
- b) Huruvida de finansiella rapporterna avser det enskilda företaget eller hela koncernen
- c) Balansdagen respektive den period som de finansiella rapporterna omfattar, beroende på vilken rapport det gäller
- d) Den rapportvaluta som använts av företaget
- e) Den storhet i vilken beloppen angivits

I utkastet till ny IAS 1 finns i punkt a) ett tillägg om att lämna upplysning om det har skett några eventuella förändringar i informationen om namnet på det rapporterade företaget eller annan identifiering av detta efter balansdagen. En förändring har även skett i punkt d) där ”reporting currency” har ändrats till ”presentation currency”.

4.2.11.2 Rapporteringsperiod

Huvudprincipen för rapporteringsperiod är lika för de båda dokumenten. Finansiella rapporter skall lämnas minst en gång per år. I de fall ett företags balansdag ändras och de finansiella rapporterna lämnas för en period som är längre eller kortare än ett kalenderår, skall företaget lämna upplysning om vilken period som de finansiella rapporterna omfattar samt dessutom

- a) anledningen till att företaget använder en annan period än ett år och
- b) att jämförelsetalen i resultaträkningen, sammanställningen över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen inte är jämförbara med motsvarande information för den aktuella perioden.

I utkastet till ny IAS 1 är förklaringstexten något förkortad men innehållet är i stort sett detsamma som i RR 22.

4.2.11.3 Aktualitet

I RR 22 finns ett avsnitt om aktualitet inskrivet. Aktualitetsavsnittet är dock ingen huvudprincip men avsnittet förklarar att de finansiella rapporternas användbarhet minskar om inte rapporterna görs tillgängliga inom rimlig tid efter balansdagen. Permanenta faktorer, såsom komplexiteten i ett företags verksamhet, utgör inte något skäl för att inte rapportera inom rimlig tid. I utkastet till ny IAS 1 finns inget avsnitt om aktualitet inskrivet.

4.2.12 Balansräkningen

4.2.12.1 Klassificering

När det gäller klassificering av tillgångar och skulder går det att utläsa vissa skillnader mellan de två undersökta dokumenten.

Enligt RR 22 skall företaget i balansräkningen klassificera in tillgångarna i anläggnings- och omsättningstillgångar, samt baserat på karaktären av företagets verksamhet avgöra om skulderna i balansräkningen skall delas in i lång- respektive kortfristiga. I kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag skall tillgångarna delas in på ett annat sätt (vilket ligger utanför denna uppsats ramar).

Även enligt utkast till ny IAS 1 skall tillgångarna klassificeras in i anläggnings- och omsättningstillgångar och skulderna klassificeras som lång- respektive kortfristiga. Det skall dock vara möjligt att klassificera efter likviditet när detta sätt ger mer relevant och tillförlitlig information.

Lika för de båda dokumenten är dock den efterföljande huvudprincipen, i vilket det stadgas att företaget skall lämna upplysning om varje tillgång och skuldpost som innehåller belopp som företaget förväntas återfå eller återbetala efter mer än tolv månader räknat från balansdagen.

I RR 22 finns dock ytterligare ett tillägg, nämligen att ”för varje skuldpost (exklusive avsättningar) skall dessutom anges den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen”.

4.2.12.2 Klassificering i omsättningstillgångar/anläggningstillgångar

I RR 22 klassificeras en tillgång som omsättningstillgång då den

- a) förväntas bli realiserad eller innehas för försäljning eller konsumtion inom företagets normala verksamhetscykel,
- b) innehas tillfälligt och förväntas bli realiserad inom tolv månader räknat från balansdagen eller innehas främst i handelsverksamhet eller
- c) utgörs av likvida medel som kan användas utan restriktioner.

Alla andra tillgångar skall klassificeras som anläggningstillgångar.

I utkast till ny IAS 1 är punkt b) uppdelad i två punkter och texten i punkt c) är något mer utförlig men innebörden är i stort sätt oförändrad.

I förklaringstexten till utkast till ny IAS 1 skrivs att standarden inte förbjuder användningen av andra begrepp än omsättnings- respektive anläggningstillgångar, så länge det klart och tydligt framgår vad det rör sig om. I RR 22 finns inte denna möjlighet till annan klassificering av tillgångar eftersom det enligt årsredovisningslagarna inte är tillåtet med alternativa termer för vissa tillgångsslag.

4.2.12.3 Klassificering av kortfristiga skulder/långfristiga skulder

För båda de undersökta dokumenten gäller att en skuld skall klassificeras som kortfristig när den

- a) förväntas bli betald inom det normala förloppet av företagets verksamhetscykel eller
- b) förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen.

Alla övriga skulder skall klassificeras som långfristiga skulder.

I RR 22 finns dock även följande rekommendation till huvudprincip:

Företaget skall fortsätta klassificera sina långfristiga skulder som långfristiga även om de förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen om

- a) den ursprungliga löptiden var längre än tolv månader eller
- b) företaget avser att refinansiera förpliktelsen långfristigt och denna avsikt stöds av en överensstämmelse om ändrad amorteringsplan som träffats innan de finansiella rapporterna avlämnas.

Det belopp som klassificeras som långfristig skuld genom tillämpning av ovanstående huvudregel, d.v.s. som annars skulle ha klassificerats som kortfristig skuld, skall anges i noterna tillhörande balansräkningen tillsammans med upplysningar som stödjer den gjorda klassificeringen.

I utkastet till ny IAS 1 finns ovanstående rekommendation till huvudprincip inte med. Enligt utkastet får långfristiga skulder som förfaller till betalning inom tolv månader från balansdagen klassificeras som långfristiga i balansräkningen *endast* om beslut om förlängning på mer än tolv månader fattas före periodens utgång *eller* om enheten på egen hand kan avgöra om förlängning skall respektive inte skall ske. Regeln är formulerad som ett förbud att fortsätta klassificera tidigare långfristiga skulder som förfaller till betalning inom tolv månader som långfristiga i balansräkningen när beslut om förlängning fattas efter periodens utgång.

4.2.12.4 Information som skall framgå av balansräkningen

För uppställningsformer för balansräkningen hänvisar RR 22 till årsredovisningslagarna (ÅRL, ÅRKL och ÅRFL). Förutom dessa krav i årsredovisningslagarna skall enligt RR 22 även följande poster ingå:

- a) Skatteskulder och skattefordringar enligt RR 9
- b) Långfristiga räntebärande skulder

Ytterligare poster och delsummor skall presenteras i balansräkningen när en rekommendation från Redovisningsrådet kräver detta eller när det är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av företagets ställning.

Följande huvudkategorier skall särredovisas i balansräkningen enligt utkast till ny IAS 1:

- Materiella anläggningstillgångar
- Immateriella tillgångar
- Finansiella tillgångar
- Aktier och andelar som redovisats enligt kapitalandelsmetoden
- Lager
- Kundfordringar samt övriga fordringar
- Kassa och bank
- Leverantörsskulder samt övriga skulder

- Aktuell samt uppskjuten skatt
- Avsättningar
- Långfristiga räntebärande skulder
- Minoritetsintressen
- Eget kapital

Förutom dessa huvudkategorier skall även följande poster särredovisas i balansräkningen enligt utkast till ny IAS 1:

- ”Investment property” (investering i mark eller byggnad, även benämnt förvaltningsfastigheter)
- ”Biological assets” (definieras såsom levande djur och växter)
- ”Financial liabilities” (övriga skulder och avsättningar exklusive leverantörsskulder)

4.2.12.5 Information som skall framgå av balansräkningen eller i noter till denna

Företaget skall, antingen i balansräkningen eller i noter tillhörande denna, göra en uppdelning i delposter av de presenterande posterna på ett lämpligt sätt med hänsyn till företagets verksamhet. Varje post i balansräkningen skall, när så är befogat, underindelas med hänsyn till sin karaktär och med angivande av skulder till och fordringar på moderföretaget, övriga koncernföretag, intresseföretag samt andra närstående fysiska och juridiska personer.

Aktiebolag skall lämna följande upplysningar:

- a) För varje slag av aktier:
 - Antalet emitterade aktier med uppdelning på fullt betalda och icke fullt betalda aktier.
 - Aktiernas nominella belopp.
 - Antalet utestående aktier vid periodens början och slut samt en specifikation av förändringar under perioden.

- De rättigheter och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive begränsningar i rätten till vinstutdelning eller till utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden, eller vid utskiftning eller vid bolagets likvidation.
 - Det nominella beloppet av aktier som innehas av bolaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag. Enligt ÅRL skall dessa och ytterligare upplysningar om egna aktier lämnas i förvaltningsberättelsen.
 - Aktier reserverade för överlåtelse enligt optioner och andra avtal, med uppgift om villkor och belopp.
- b) En beskrivning av karaktären hos och syftet med varje post, förutom aktiekapitalet, som ingår i eget kapital.
- c) Föreslagen men ännu ej beslutad utdelning. Enligt ÅRL skall aktiebolag och ekonomiska föreningar i förvaltningsberättelsen lämna förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.
- d) Storleken av ej skuldförd företrädesrätt till ackumulativ utdelning.

Ett företag utan aktiekapital, såsom t.ex. ett handelsbolag, skall lämna motsvarande information som anges ovan, med angivande av förändringar under perioden för varje post i det egna kapitalet och de rättigheter och restriktioner som är hänförliga till respektive post.

Ovanstående avsnitt överensstämmer i det stora hela mellan RR 22 och utkast till ny IAS 1. Dock har punkterna c) och d) flyttats till avsnittet om andra upplysningar, i utkastet till ny IAS 1.

4.2.13 Resultaträkningen

4.2.13.1 Information som skall framgå av resultaträkningen

I svensk redovisningspraxis framgår uppställningsformerna för resultaträkningen av årsredovisningslagarna. Följande minimikrav ställas på det som skall framgå i resultaträkningen:

- Nettoomsättning
- Rörelseresultat
- Räntekostnader
- Resultat från intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden
- Skattekostnad
- Resultat från den ordinarie verksamheten
- Extraordinära poster
- Minoritetsintresse
- Periodens nettoresultat

Ytterligare poster, rubriker och mellansummor skall tillfogas, dels när andra IAS-standarder kräver detta och dels när det allmänt sett krävs för att ge en rättvisande bild av resultatet av den bedrivna verksamheten.

I utkast till ny IAS 1 är rörelseresultatet borttaget ur resultaträkningsschemat. Det förtydligas även att resultatet från intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden skall vara efter skatt. En ny post har också lagts till, nämligen att resultat före skatt som hänförs till försäljning av tillgångar eller fastställande av skulder som beror på avvecklade verksamheter skall redovisas separat. Den största förändringen är nog att det inte längre är tillåtet att redovisa extraordinära poster. I utkastet finns en ny huvudprincip med anledningen av borttagandet av extraordinära poster vare sig i resultaträkningen eller i not. All verksamhet skall enligt det nya utkastet presenteras som om den vore ordinär.

4.2.13.2 Information som skall framgå av resultaträkningen eller i noter till denna

Enligt huvudprinciperna i utkastet till ny IAS 1 bör ett företag, i resultaträkningen eller i noter till denna, presentera en analys av kostnader genom att klassificera dem efter kostnadens karaktär eller dess funktion i företaget. Företag som klassificerar kostnader efter funktion bör lämna tilläggsupplysningar om kostnadens karaktär inklusive avskrivning och personalkostnader. Ett företag bör även lämna

upplysning om, antingen i resultaträkningen eller i noter till denna, summan av föreslagen utdelning per aktie för den period de finansiella rapporterna omfattar.

I bilaga till ÅRL finns två uppställningsformer för resultaträkningen föreslagna – kostnadsslagsindeldad respektive funktionsindeldad rapportform. Även i svensk redovisningspraxis står det att företaget skall, antingen i resultaträkningen eller i noter till denna, lämna upplysning om summan av föreslagen utdelning per aktie för den period de finansiella rapporterna omfattar. Enligt ÅRL skall aktiebolag och ekonomiska föreningar i förvaltningsberättelsen lämna förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

4.2.13.3 Periodens resultat

I utkast till ny IAS 1 finns ett avsnitt intaget, vilket inte har någon motsvarighet i RR 22. Enligt utkastet skall normalt alla poster för intäkter och kostnader som uppstår under en period, inkluderas i fastställandet av resultatet om inte en standard kräver eller medger något annat. Detta inkluderar även effekterna av ändringar i redovisat värde. Omständigheter kan existera när särskilda poster kan exkluderas från resultatet för aktuell period. IAS 8 (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies) behandlar i dagsläget två sådana omständigheter. Den första omständigheten är rättning av fel och effekter vid byte av redovisningsprincip. Den andra omständigheten är standarder som behandlar poster som kan möta Frameworks definition av intäkter och kostnader, men som vanligtvis är exkluderade från fastställandet av resultatet, t.ex. vinster och förluster från omräkning av finansiella rapporter i utländska verksamheter samt vinster och förluster vid omvärdering av finansiella tillgångar som är tillgängliga för försäljning.

4.2.14 Förändringar i eget kapital

Innehållet i de två undersökta dokumenten är i stort sätt lika. Företagets finansiella rapporter skall inkludera en sammanställning över förändringarna i eget kapital som visar

- a) periodens resultat,
- b) alla poster som redovisas direkt mot eget kapital samt summan av dessa poster och
- c) effekten av byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt

Dessutom skall företaget, antingen i denna sammanställning eller i not, visa

- d) kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare och
- e) en redovisning av de olika posterna i eget kapital vid ingången och utgången av perioden, vilken visar de olika faktorer som påverkat respektive kapitalpost.

Det som skiljer utkastet till ny IAS 1 gentemot RR 22 är att företaget enligt utkastet även skall visa en

- f) separat upplysning om varje transaktion som berör eget kapitals ingående och utgående värde samt premie per aktie.

Enligt ÅRL skall förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras i balansräkningen eller i egen not. Enligt Redovisningsrådets uppfattning uppfylls detta lagkrav genom de upplysningar som ett aktiebolag måste lämna enligt RR 22.

4.2.15 Noter

Noternas struktur är i stort sätt lika i de två undersökta dokumenten med undantag av en omformulering i punkt c) i utkastet till ny IAS 1. Noterna skall enligt båda dokumenten

- a) ange de redovisningsprinciper som företaget tillämpat,

- b) lämna den information som krävs enligt IAS-standarder respektive Redovisningsrådets rekommendationer och årsredovisningslagarna, och som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna samt
- c) lämna ytterligare information som inte presenteras i balansräkningen, resultaträkningen eller kassaflödesanalysen, men som är nödvändig för en rättvisande bild.

I utkastet till ny IAS 1 är dock punkt c) omskriven till följande:

- c) lämna ytterligare information som inte presenteras i resultaträkningen men som är relevant för en förståelse av balansräkningen, intäktsredovisningen, sammanställningen av förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen.

Noterna skall enligt de två undersökta dokumenten presenteras på ett systematiskt sätt. Posterna i balansräkningen, resultaträkningen och kassaflödesanalysen skall innehålla hänvisningar till för dessa tillhörande information i noterna.

4.2.15.1 Redogörelse för redovisningsprinciper

I RR 22 står det i huvudprincipen att den del av noterna som behandlar redovisningsprinciperna skall beskriva följande:

- a) Den värderingsprincip eller de värderingsprinciper som tillämpats vid utarbetandet av de finansiella rapporterna.
- b) Varje särskild redovisningsprincip som användarna måste ha kännedom om för att förstå de finansiella rapporterna rätt.

I utkast till ny IAS 1 är punkt b) omskriven till följande:

- b) Andra redovisningsprinciper som använts som är relevanta för att förstå de finansiella rapporterna.

Enligt utkastet till ny IAS 1 skall även företagen lämna upplysning om redovisningsprinciper som har varit av betydelse och som av företagsledningen

bedöms ha en särskild inverkan på de poster som redovisas i de finansiella rapporterna.

4.2.15.2 Andra upplysningar

Enligt RR 22 skall företaget, i de finansiella rapporterna eller i den information som publiceras tillsammans med dem, lämna följande upplysningar:

- a) Företagets säte och rättsliga form, vilket land företaget registrerats i och adressen till företagets huvudkontor (eller huvudsakliga verksamhetsort om denna är annan än företagets huvudkontor).
- b) En beskrivning av karaktären av företagets verksamhet och dess huvudsakliga aktiviteter.
- c) Namnet, jämte organisationsnummer och säte, på moderföretaget i den största och minsta koncern i vilket företaget ingår som dotterföretag. I de fall de nämnda moderföretagen inte upprättar koncernredovisning skall också uppgift lämnas om namn, jämte organisationsnummer och säte, på de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern i vilken företaget ingår som dotterföretag. Enligt ÅRL skall denna uppgift normalt lämnas i not.
- d) Medelantalet anställda under perioden.

I RR 22 finns även hänvisningar till ÅRL eftersom denna lag kräver ytterligare information.

Enligt utkast till ny IAS 1 behöver företag inte längre lämna upplysningar om i vilket land företaget är registrerat samt om huvudkontorets adress. Företag behöver heller inte längre lämna upplysning om medelantalet anställda under perioden.

I utkastet finns även en ny huvudprincip med under detta avsnitt. Enligt denna huvudprincip skall företag lämna upplysning i noterna om

- a) summan av föreslagen men ej fastställd utdelning till ägarna för senaste redovisningsperioden, som anges före offentliggörandet av de finansiella rapporterna på bolagsstämman.
- b) summan av samlade utdelningar på preferensaktier.

4.2.15.3 Key measurement assumptions (framtida osäkerheter)

Ett nytt avsnitt har införts i utkast till ny IAS 1, vilket inte finns i RR 22. Enligt det nya avsnittets huvudprincip skall ett företag lämna upplysning i noterna om viktiga antaganden om framtiden som kan innebära väsentliga justeringar av företagets redovisade tillgångar och skulder under nästkommande redovisningsperiod. Med hänsyn till dessa tillgångar och skulder skall noterna inkludera följande upplysningar:

- a) Tillgångarnas och skuldernas karaktär
- b) Tillgångarnas och skuldernas redovisade värde på balansdagen.

5 Analys

I detta kapitel kommer vi att analysera och diskutera kring de skillnader som vi funnit i vår jämförelse mellan Redovisningsrådets rekommendation 22 och utkast till ny IAS 1. För att göra analysen och diskussionen kommer vi förutom de kartlagda skillnaderna att använda oss av de teoretiska begreppen från referensramen samt den insamlade empirin.

5.1 Finansiella rapporternas syfte

De finansiella rapporternas syfte är lika mellan de två undersökta dokumenten, förutom att en ny post tillkommit i utkast till ny IAS 1. Posten kräver att även upplysningar om andra förändringar i eget kapital skall lämnas av företagen i de finansiella rapporterna.

Att ytterligare en post tillkommit för att kunna uppnå syftet med de finansiella rapporterna, d.v.s. att kunna lämna bättre information om företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde till olika användare som underlag för ekonomiska beslut, tycker vi är bra då posten “andra förändringar i eget kapital” ger intressenterna ytterligare relevant information som kan påverka en viss beslutssituation. Både Hendriksen & Van Breda (1992) och Belkaoui (1997) menar ju också att relevant information är sådan som kan påverka en viss besluts-situation, och därför skall finnas med i redovisningen.

5.2 Ansvar för de finansiella rapporterna

Enligt RR 22 är företagets styrelse och verkställande direktör ansvariga för utformningen av de finansiella rapporterna. Detta avsnitt finns inte med i utkast till ny IAS 1, vilket vi menar beror på att IASB anser att ansvarsfrågan är näst intill självklar, vilket gör att avsnittet inte tillför relevant information.

Redovisningsrådet ansåg dock i sitt ”Comment letter on IASB Improvements ED” (2002) (Redovisningsrådets kommentarer till IASB angående utkastet till ny IAS 1) att denna punkt borde finnas med. Enligt oss är ansvarsfrågan för de finansiella rapporterna så självklar att avsnittet inte behöver finnas med i IAS 1. Vi anser också att avsnittets vara eller inte vara ej påverkar redovisningens kvalitativa egenskaper (se teoretiska referensramen).

5.3 Omfattningen av begreppet finansiella rapporter

Den största skillnaden i vad begreppet finansiella rapporter skall omfatta är att RR 22, till skillnad från utkast till ny IAS 1, kräver att företag skall, i anslutning till de finansiella rapporterna, lämna en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde samt de viktigaste osäkra faktorerna inför framtiden. Vidare nämns i RR 22 att företaget i anslutning till de finansiella rapporterna *bör* lämna information om bland annat miljöeffekter och förädlingsvärde, vilket ska underlätta det ekonomiska beslutsfattandet för användarna av de finansiella rapporterna. Anledningen till denna hårdare skrivning i RR 22 beror enligt FARs Samlingsvolym 2002 på att denna information måste lämnas enligt årsredovisningslagarnas krav. Vad gäller osäkerhetsfaktorer finns i utkastet till ny IAS 1 ett helt nytt avsnitt som behandlar detta, vilket kommer att kommenteras mer nedan (se avsnitt 5.9.2). Att företagsledningen inte kommer att behöva beskriva och förklara huvuddragen i företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde tycker vi inte påverkar nämnvärt. Att företagsledningens kommentarer försvinner berör nämligen enligt oss varken jämförbarhet eller relevans, då informationen kan utläsas på andra ställen i de finansiella rapporterna. Smith (2000) menar att om informationen skall vara relevant måste redovisningsdata användas som underlag för t.ex. de prognoser som investerarna på aktiemarknaden gör. Vi anser inte att investerarna bygger sina prognoser på företagsledningens kommentarer i de finansiella rapporterna, och därför menar vi att informationen inte kan anses vara relevant. Vi anser även att tillförlitligheten till och med kan bli högre om detta avsnitt tas bort, detta eftersom risken finns att företagsledningen vinklar denna information. Både

Hendriksen & Van Breda (1992) och Belkaoui (1997) menar att informationen har en låg tillförlitlighet om den innehåller vinklingar.

5.4 Generella synpunkter

Enligt båda dokumenten skall de finansiella rapporterna ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. Till skillnad mot RR 22 har det i utkastet till ny IAS 1 införts en definition av rättvisande bild, vilket vi anser vara bra, detta eftersom vi menar att uttrycket lämnas öppet för subjektiva bedömningar om man bara nämner ”rättvisande bild” utan att definiera det.

I ytterst sällsynta fall, då företag har kommit till slutsatsen att en tillämpning av en viss regel i RR 22 skulle leda till missvisande finansiella rapporter, har det varit tillåtet att avvika från denna regel. Det krav som enligt RR 22 medför att företag har möjlighet att avvika från standarder och rekommendationer om de ger en felaktig bild av företagets finansiella ställning, brukar vanligtvis kallas för ”true and fair override”. Svenska noterade bolag får dock inte innan IAS-förordningen börjar gälla år 2005, avvika från reglerna i årsredovisningslagarna för att uppnå en rättvisande bild, detta trots att svensk redovisningspraxis genom RR 22 kräver detta.

I utkastet till ny IAS 1 har ”override-regeln” skärpts till gentemot RR 22, vilket medför att de bolag som tillämpar IAS endast kan göra avsteg från gällande regler vid extremt ovanliga omständigheter, där ledningen drar slutsatsen att överensstämmelse med en punkt i en IAS-standard eller en tolkning av en standard skulle bli så missvisande att det skulle stå i konflikt med Frameworks mål angående de finansiella rapporterna.

Redovisningsrådet håller i sitt ”Comment letter on IASB Improvements ED” (2002) med IASB om att en skärpning av ”override-reglerna” behövs. Dock ansåg Rådet att ett tillägg borde göras i ”override-reglerna” eftersom de ansåg att en viktig mening bortfallit när nuvarande IAS 1 reviderades. Redovisningsrådet

ansåg att det av principen borde framgå ”att om Framework kräver annat eller inte förbjuder sådana avsteg” så är ”override-reglerna” tillämpliga.

Att reglerna för avvikelse från standarder skärps till anser vi vara av stor betydelse för att företags finansiella rapporter skall bli mer jämförbara, vilket enligt Nobes & Parker (2002) är ett av skälen till att harmonisera redovisningen. Jämförbarhet är enligt Thorell (1999) viktigt eftersom allmänheten behöver information som är jämförbar, framför allt för att kunna fatta rationella beslut. Jämförbarhet uppnås enligt Belkaoui (1997) och Holmström (2003) om företagen använder samma principer, vilket vi anser att en skärpning av ”override-reglerna” leder till.

5.5 Redovisningsprinciper

I det stora hela är redovisningsprinciperna lika för de två dokumenten med några få undantag. Skillnader mellan utkastet till ny IAS 1 jämfört med RR 22 finns i de fall då ÅRL: s krav på upplysning är högre än de är i utkastet, vilket gör att vissa redovisningsprinciper är något mer detaljerade i RR 22. De nyheter som tillkommer i vissa redovisningsprinciper i samband med utkast till ny IAS 1, samt de skillnader som finns, redovisas nedan under respektive redovisningsprincip.

5.5.1 Kvittning

I RR 22 får poster som intäkter och kostnader kvittas när och endast när a) en IAS-standard tillåter det eller b) vinster och förluster jämte tillhörande kostnader avseende samma eller liknande transaktioner inte är väsentliga. I utkastet till ny IAS 1 är punkt b) struken, vilket innebär att redovisningsprincipen skärpts till gentemot RR 22. Vi anser att detta är bra då det leder till att det blir lättare att jämföra olika företags finansiella rapporter.

5.5.2 Jämförande information

Jämförande information är en viktig del i utkastet till ny IAS 1, som berör hela den finansiella rapporten. Med jämförbarhet menas enligt Smith (2000) både jämförbarhet mellan företag men även jämförbarhet över tiden.

Enligt RR 22 skall företagen lämna jämförelsedata om inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver annat. I utkastet till ny IAS 1 skall jämförelsedata omklassificeras om inte omklassificering kräver onödiga kostnader eller ansträngningar ("undue cost or effort"). Det skall dock nämnas att enligt utkastet till ny IAS 1 är det en hård prövning av vad som är praktiskt genomförbart d.v.s. det är svårt för företagen att hävda att ansträngningarna är för stora. I Redovisningsrådets "Comment letter on IASB Improvements ED" (2002) anser Rådet att vägledning om vad som är onödiga kostnader eller ansträngningar behövs i standarden, detta för att förhindra tolkningar som kan försvaga tillförlitligheten och jämförbarheten av de finansiella rapporterna. Risker enligt Rådet är att företag kommer att använda sig av möjligheten att slippa omklassificera på grund av onödiga kostnader och här tolka onödiga kostnader till den kostnad företaget har bara för att slippa omklassificera. I likhet med Redovisningsrådet menar vi att eftersom det i utkastet till ny IAS 1 får anses att en striktare tillämpning än nuvarande eftersträvas, är texten "undue cost or effort" en onödig öppning för företagen att slippa omklassificera, vilket kan försvaga tillförlitligheten och jämförbarheten av de finansiella rapporterna.

Vad gäller jämförande information kan tilläggas att företag som berörs av IAS 2005 skall i sina finansiella rapporter för räkenskapsåret som börjar år 2005 ha med jämförbar information från år 2004 om de har ett års jämförande information, och från år 2003 om de har två jämförande år. Detta krav kräver redovisningsjusteringar för år som ägde rum för flera år sedan, och det blir svårt att hitta alla data och allt material som behövs. (www.kpmg.se, 2003-04-29)

5.6 Struktur och innehåll

Vad gäller struktur och innehåll är det ingen skillnad mellan de båda dokumenten förutom på ett avsnitt, nämligen aktualitet. I RR 22 finns ett avsnitt om aktualitet, men detta avsnitt är dock ingen huvudprincip som företagen måste följa. I utkast till ny IAS 1 finns detta avsnitt inte med. I svensk redovisningspraxis regleras aktualiteten för närvarande genom ÅRL samt noteringsavtal mellan börsen och företagen. Att avsnittet inte finns med i utkastet till ny IAS 1 får således ingen betydelse, eftersom det framför allt är noteringsavtalet som kräver att publicering av de finansiella rapporterna skall ske inom två månader från balansdagen. Likaså har det enligt oss blivit allt vanligare att de noterade företagen försöker få ut sina rapporter till marknaden så snabbt som möjligt för att hinna före sina konkurrenter, vilket gör att en reglering enligt oss inte behövs.

5.7 Balansräkningen

5.7.1 Större frihet vid benämning av tillgångar

En skillnad mellan RR 22 och utkast till ny IAS 1 är att det finns en större frihet vid benämning av tillgångar i utkastet. I förklaringstexten till utkastet står det att standarden inte förbjuder användningen av andra begrepp än omsättnings-tillgångar och anläggningstillgångar, så länge det klart och tydligt framgår vad det rör sig om. Denna text finns inte intagen i nuvarande RR22, detta eftersom det enligt svenska årsredovisningslagarna inte är tillåtet med alternativa termer för vissa tillgångsslag. Vi anser att en användning av andra begrepp än omsättnings-tillgångar och anläggningstillgångar kommer att leda till både sämre jämförbarhet och begriplighet, eftersom vi i Sverige under lång tid använt begreppen omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, och därmed har en god förståelse för vad begreppen inbegriper.

5.7.2 Klassificering efter likviditet

Jämfört med RR 22 skall företaget enligt utkast till ny IAS 1 klassificera tillgångar som omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, utom när klassificering efter likviditet ger mer relevant och tillförlitlig information. I sådant fall skall alla tillgångar och skulder istället klassificeras efter likviditet. Enligt RR 22 delas tillgångar endast in i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, och skulderna endast i långfristiga och kortfristiga, och möjligheten till klassificering efter likviditet finns inte. Buisman (2003) och Hedén (2003) tror dock inte att möjligheten att klassificera efter likviditet får så stor praktisk betydelse, eftersom de flesta företag troligen ändå inte kommer att använda sig av en likviditetsklassificerad balansräkning.

5.7.3 Striktare regler för klassificering av skulderna som långfristiga

I utkast till ny IAS 1 har reglerna för klassificering av skulder som långfristiga blivit striktare jämfört med RR 22. RR 22 tillåter i vissa fall att långfristiga skulder fortsätter att klassificeras som långfristiga, trots att de förfaller till betalning inom tolv månader från balansdagen. Även händelser efter periodens utgång beaktas vid klassificeringen enligt nuvarande regler. IASB konstaterar i sitt utkast till ny IAS 1 att sådana efter balansdagen inträffade händelser inte påverkar företagets ekonomiska ställning per balansdagen, och att de därför är ”non-adjusting events” enligt reglerna i IAS 10 (Events After the Balance Sheet Date).

Enligt utkastet till ny IAS 1 får långfristiga skulder som förfaller till betalning inom tolv månader, *endast* om beslut om förlängning på mer än tolv månader fattats före periodens utgång *eller* om enheten på egen hand kan avgöra om förlängning skall ske eller inte, klassificeras som långfristiga.

Utkastet till ny IAS 1 ger således en mer enhetlig och striktare tillämpning än vad RR 22 kräver idag. En enhetlig och striktare tillämpning anser vi vara ett bra sätt att ge en mer jämförbar och rättvisande bild av företagets ställning på balans-

dagen. Dessutom anser vi att en striktare klassificering av långfristiga skulder gör redovisningen mer tillförlitlig, då en mer riktig klassificering blir fallet.

5.7.4 Information som skall framgå av balansräkningen

Enligt utkast till ny IAS 1 är det tre ytterligare poster som skall särredovisas i balansräkningen jämfört med nuvarande RR 22. De tre posterna är ”investment property”, ”biological assets” samt ”financial liabilities”. Dessa poster har enligt RR 22 inte redovisats separat utan ingått i posterna omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar samt skulder. Enligt Redovisningsrådets ”Comment letter on IASB Improvements ED” (2002) är det ”biological assets” som kan komma att ställa till problem vid klassificering av dessa. Eftersom ”biological assets” är både växter och levande djur uppkommer problem om ett företag har t.ex. både växande skog som kan betraktas som anläggningstillgång, eftersom det kan ta lång tid innan avverkning kan komma ifråga, och levande djur som skall klassificeras som omsättningstillgång. Problemet uppkommer i och med att utkastet till ny IAS 1 bara nämner att posten skall vara med i balansräkningen och inte om två typer av ”biological assets” skall redovisas. Buisman (2003) menar att företagen skall klassificera ”biological assets” efter vad de är, d.v.s. två typer skall redovisas (omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar). Buisman drar här en parallell till IAS 41 (Agriculture), som har två typer av jordbrukstillgångar (agricultural assets och agricultural produce, varav den sistnämnda är ”lager/omsättningstillgång”).

5.8 Resultaträkningen

5.8.1 Periodens resultat

I utkast till ny IAS 1 finns avsnittet periodens resultat med. Detta avsnitt finns dock inte med i RR 22. Avsnittet innehåller ett förtydligande om hur viktigt det är att allt väsentligt redovisas i de finansiella rapporterna. Avsnittet innehåller även

en definition av begreppet väsentlighet. Genom införandet av detta avsnitt påminns företagen enligt oss om hur viktigt det är att redovisa mer öppet, och dels gör det troligen att företagen redovisar mer information som de tidigare inte visat i de finansiella rapporterna, vilket ger en mer rättvisande bild av företagens resultat. Enligt Buisman (2003) är en öppnare (mer detaljerad) redovisning med mer tilläggsupplysningar en av de saker som införandet av IAS 2005-förordningen kommer att ge. En öppnare redovisning motsvarar ett behov som funnits under en längre tid i samhället (Schroeder et al., 2001).

5.8.2 Inget krav på att rörelseresultatet måste redovisas

Enligt RR 22 *skall* rörelseresultatet redovisas i resultaträkningen. Detta krav finns inte med i utkast till ny IAS 1. Skälet till att detta krav inte finns med är enligt IASB att termen ”operating activities” inte definieras i IASB:s Framework. Eftersom de poster som räknas upp i avsnittet ”information som skall framgå av resultaträkningen” är så kallade minimiposter, gör detta att företag som vill redovisa rörelseresultatet kan fortsätta göra detta. Vi anser att detta inte har så stor betydelse för redovisningens kvalitativa egenskaper. Det som kan ställa till med problem är att rörelseresultatet används i ett antal nyckeltal (avkastningsgrad, hävstångsformeln och överskottsgrad), vilka används för att jämföra företag med varandra.

5.8.3 Förbud mot extraordinära poster i resultaträkningen och noter

Extraordinära poster regleras för närvarande i IAS 8 (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies). Enligt denna standard krävs det att extraordinära poster särredovisas i resultaträkningen. IASB föreslår nu att reglerna om extraordinära poster i IAS 8 upphävs samt att det införs ett förbud mot att rubricera intäkter och kostnader som extraordinära. Förbudet skall gälla både i resultaträkningen och i noterna. Detta förbud finns med i utkast till ny IAS 1.

Skälet IASB anger för att förbjuda extraordinära poster är att dessa poster är följden av den normala affärsmässiga risk som den redovisande enheten står inför. Ytterligare en synpunkt som enligt IASB talar för att särredovisning av extraordinära poster bör förbjudas är att ett sådant förbud gör att den ofta subjektiva gränsdragningen mellan effekterna av en extraordinär händelse och motsvarande effekter av en normal händelse undviks.

Redovisningsrådet anser i sitt ”Comment letter on IASB Improvements ED” (2002) att förbudet mot extraordinära poster är bra. Dock tror Rådet att företagen istället kommer att välja andra benämningar för extraordinära poster. För svenska noterade bolag kommer förbudet självklart att bli en förändring, men enligt Jönsson Lundmark (1999) har svenska bolag använt begreppet extraordinära poster försiktigt. Hon menar vidare att Sverige framhålls som ett föredöme när det gäller redovisning av sådana poster, av företrädare från IASB. Vi anser att genom att förbjuda extraordinära poster kommer det bli lättare att jämföra företagens finansiella rapporter, då extraordinära poster är svåra att justera för vid bedömningar och jämförelser. Vi håller även med IASB om att dessa poster är följden av den normala affärsmässiga risk som företagen tar. Buisman (2003) menar att genom att förbjuda extraordinära poster i redovisningen kommer det förhoppningsvis bli slut på egna nyckeltal såsom ”EBITDA exklusive...” etc. Detta bör också innebära att företagen har mer upplysningar i not för att ge information om vilken del av resultatet som är av engångskaraktär.

5.9 Noter samt ytterligare tilläggsupplysningar

5.9.1 Redogörelse för redovisningsprinciper

Till skillnad från RR 22 har avsnittet ”redogörelse för redovisningsprinciper” bytt namn till ”upplysningar att lämna om redovisningsprinciper” i utkast till ny IAS 1. Under detta avsnitt finns i utkastet till ny IAS 1 en helt ny huvudprincip, enligt vilken företagen skall lämna upplysningar om de redovisningsprinciper som varit

av övervägande betydelse, och som av företagsledningen bedöms ha en särskild inverkan på de poster som redovisas i de finansiella rapporterna. Skälet till att införa en helt ny huvudprincip är enligt IASB att upplysning om denna typ av överväganden underlättar jämförelser mellan olika företags tillämpning av en viss standard.

Redovisningsrådet ansåg i sitt ”Comment letter on IASB Improvements ED” (2002) att det bör införas mer vägledning i utkastet till ny IAS 1 om hur företagen skall avgöra vilka redovisningsprinciper som haft en övervägande betydelse för de poster som redovisas i de finansiella rapporterna. Buisman (2003) menar att företagsledningen borde känna till vilka redovisningsprinciper som har haft övervägande betydelse för de poster som redovisas i de finansiella rapporterna. Vi håller med Buisman till viss del, men menar också att en sådan vägledning som Redovisningsrådet vill införa, skulle förtydliga och förenkla bedömningen för företagen.

5.9.2 Key measurement assumptions (framtida osäkerheter)

I utkastet till ny IAS 1 finns ett avsnitt med som inte har någon motsvarighet i RR 22, nämligen ”key measurement assumptions” (framtida osäkerheter). Information av detta slag har dock svenska företag innan varit tvungna att lämna i anslutning till de finansiella rapporterna, detta på grund av ÅRL:s regler. Dock har kraven enligt oss blivit striktare jämfört med tidigare genom att det kommer att krävas mer detaljerade upplysningar än i dagsläget. Dessutom poängteras vikten av att lämna dessa upplysningar på ett mer tydligt sätt genom införandet av ett helt nytt avsnitt. Enligt utkastet till ny IAS 1 krävs upplysning om sådana antaganden som medför väsentlig risk för att tillgångars och skulders redovisade värden kan komma att förändras mer påtagligt under det kommande räkenskapsåret. Enligt oss blir det dock en subjektiv bedömning som kommer att ligga bakom upplysningarna, då det måste vara ytterst svårt för företagsledningen att bedöma framtida osäkerheter. Hedén (2003) menar dock att det gäller för företagsledningen att ta fram bra verbala beskrivningar som sedan användarna av de finansiella rapporterna själva får bedöma. Buisman (2003) anser däremot att företagsledningen och

revisorerna borde ha en god kännedom om vilka de risker och osäkerheter är, som företagen främst berörs av.

5.10 Ytterligare skillnader

5.10.1 Enterprise ersätts med entity

Genomgående i utkastet till ny IAS 1 jämfört med RR 22 är att ”enterprise” (företaget) har ersatts med ”entity” (enheten). Dessa båda begrepp existerar i två skilda teorier, nämligen ”the Entity Theory” och ”the Enterprise Theory” Hendriksen & Van Breda (1992). Skillnaden mellan dessa båda teorier ligger enligt Smith (2000) i att ägarna och långgivarna ses som redovisningens subjekt i ”entityteorin”, medan man inte bara ser det ur finansiärernas utan ur alla intressenters synvinkel i ”enterpriset teorin”. Genom att enterprise har ersatts med entity styrks Edenhammars (2002) resonemang om att avsikten med införandet av IAS 2005-förordningen är att redovisningsrekommendationerna skall leda till att bolagens finansiella rapporter ska ge framför allt aktiemarknaden (finansiärerna) bästa möjliga underlag för att kunna bedöma bolagens nuvarande situation och dess framtidsutsikter. Buisman (2003) menar att ändringen gjorts för att klargöra att IAS även kan användas av andra organisationsformer än bolag. Vi tror inte att IASB har tagit dessa båda teorier (”the Entity Theory” och ”the Enterprise Theory”) i beaktande när beslutet om att ändra begreppen togs, utan håller med Buisman i hans resonemang.

6 Slutsats

I detta kapitel presenteras slutsatserna som vi kommit fram till genom vår analys. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

6.1 Slutsatser och reflektioner

Syftet med denna uppsats var att göra en jämförelse mellan RR 22 och IASB:s utkast till ny IAS 1, samt analysera och diskutera vad skillnaderna kommer att få för konsekvenser för de finansiella rapporterna.

Vid kartläggningen av skillnaderna mellan utkastet till ny IAS 1 och bestämmelserna i RR 22 har vi funnit några genomgående huvuddrag som kommer att påverka företagens finansiella rapporter. Vi ska nedan presentera dessa genomgående huvuddrag.

➤ *Striktare regler*

Jämfört med RR 22 har vi funnit att utkastet till ny IAS 1 kommer att innebära striktare regler i flertalet fall. Det blir således mindre möjligt för företagen att göra avsteg från gällande regler samt att tolka och klassificera vissa begrepp på ett sätt som passar just det egna företaget. Exempel på detta är den så kallade ”true and fair override”-regeln, vilken innebär att företagen kan göra avsteg från gällande regler, när dessa regler skulle ge en missvisande bild av företaget. Numera krävs det extremt ovanliga omständigheter för att få göra avsteg från gällande regler.

Genom utkastet till ny IAS 1 stramas också reglerna för klassificering av skulder som långfristiga åt, och det blir också förbjudet att använda sig av extraordinära poster i resultaträkningen och noter.

➤ *Mer detaljerad redovisning*

Utkastet till ny IAS 1 kommer att leda till en mer detaljerad (öppnare) redovisning, då företagen kommer att behöva redovisa fler poster än idag. Företagen kommer bland annat att bli tvungna att lämna upplysningar om andra förändringar i eget kapital, "biological assets" och "key measurement assumptions" (framtida osäkerheter). Angående den sistnämnda posten blir det för svensk redovisningspraxis inte någon helt ny företeelse, då viss information om framtida osäkerheter redan lämnas i svenska finansiella rapporter, men kraven har enligt oss blivit striktare jämfört med tidigare genom att det kommer att krävas mer detaljerad information.

Att redovisningen blir mer detaljerad är både på gott och ont. Buisman (2003) menar att mer detaljerad information ger användaren av informationen bättre möjligheter att göra en bättre bedömning. Han menar vidare att när upplysningarna blir mer detaljerade leder det till att redovisningen öppnas upp och att det ger alla berörda parter en rättvisare och mer begriplig redovisning. Hedén (2003) är dock av uppfattningen att det inte bara är till godo med mer detaljerade redovisningsregler. Som exempel nämner han USA där man sedan länge haft mycket detaljerade regler i alla redovisningsfrågor – och ändå är det där som skandalerna har inträffat!

➤ *Ökad jämförbarhet*

Striktare regler och en mer detaljerad redovisning leder enligt oss till att jämförbarheten ökar. Genom att bland annat förbjuda användningen av extraordinära poster samt införa striktare regler för klassificering av långfristiga skulder, kommer det bli avsevärt lättare för användarna av de finansiella rapporterna att jämföra företag mot varandra. Även införandet av en definition av begreppet "rättvisande bild" kommer enligt oss att ge ökad jämförbarhet då det minskar risken för en subjektiv bedömning av begreppet. IASB:s främsta syfte med att förändra IAS 1 anser vi ha varit att öka jämförbarheten mellan olika företag, detta då redovisningens andra kvalitativa egenskaper såsom relevans, tillförlitlighet och begriplighet inte förändras i lika hög grad genom förbättringen.

Sammanfattningsvis anser vi att genom att redovisningen blir striktare och mer detaljerad ökar således jämförbarheten mellan olika företags finansiella rapporter, jämfört med idag. Detta kommer enligt oss att leda till att bättre ekonomiska beslut kommer att kunna fattas utifrån de finansiella rapporterna. Vi anser därmed att förändringarna som kommer att ske genom införandet av ny IAS 1 är till godo för intressenterna av de finansiella rapporterna, men också för företagen då reglerna blir mer klara och tydliga.

6.2 Fortsatt forskning

I vår undersökning fann vi att IASB:s utkast till ny IAS 1 kommer leda till att redovisningen blir striktare och mer detaljerad. Då IAS 1 är en av de fem standarder som ändras radikalt genom IASB:s “Improvements”-projekt, skulle det enligt oss vara intressant att undersöka skillnaderna mellan dagens svenska rekommendationer och de andra fyra nya reviderade standarderna (IAS 8, IAS 21, IAS 24 och IAS 33). En sådan undersökning skulle kunna ge ytterligare stöd för att vår slutsats om striktare och mer detaljerad redovisning är en väg IASB valt för att få till en mer begriplig redovisning, som kan ge framför allt aktiemarknaden bättre information än idag.

Referenslista

- Andersen, H. (1994). *Vetenskapsteori och metodlära – En introduktion*. Lund: Studentlitteratur.
- Arneros, J., Jarl, C. (1997). *Rättvisande bild – betydelsefullt begrepp eller ”substanslös målsättningsparagraf”*. Kandidatuppsats. Institutionen för ekonomi. Högskolan Kristianstad.
- Axelman, L., Phillips, D., Wahlquist, O. (2003). *IAS/IFRS 2005 – En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*. Ernst & Young Skriftserie nr 55/03. Stockholm: Printgraf.
- Befring, E. (1994). *Forskningsmetodik och statistik*. Lund: Studentlitteratur.
- Belkaoui, A. R. (1997). *Accounting Theory*. (2: a upplagan). Cambridge: University Press.
- Buisman, J. (2002). (http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_revolution.html). 2003-04-20.
- Buisman, J. (2003). Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Stockholm. *E-mail intervju*.
- Carlsson, B. (1991). *Kvalitativa forskningsmetoder*. Solna: Almqvist & Wiksell.
- Dahmström, K. (2000). *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. (2: a upplagan). Lund: Studentlitteratur.
- Dir. 2002:106 - *Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder*.
- Edenhammar, H. (2002). *Nya redovisningsprinciper – På väg mot IAS 2005*. Stockholmsbörsen.

Edenhammar, H., Hägg, I. (1997). *Makten över redovisningen*. Stockholm: Norstedts Tryckeri AB.

Emenyonu, E. N., Gray, S. J. (1996). International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An empirical study. *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No. 3. pp. 269-279.

Eriksson, L. T., Wiedersheim-Paul, F. (1999). *Att utreda, forska och rapportera*. (6: e upplagan). Malmö: Daleke Grafiska AB.

Falkman, P. (2001). *Redovisningens reglering*. Lund: Studentlitteratur.

FARs Samlingsvolym 2002. Avesta: Grafesta AB.

Föreningen Auktoriserade Revisorers hemsida. (<http://www.far.se>). 2003-04-15.

Gröjer, J-E. (2002). *Grundläggande redovisningsteori*. (5: e upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Hedén, Å. (2003). Ernst & Young. Stockholm. *E-mail intervju*.

Hendriksen, E. S., Van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory*. (5: e upplagan). Boston: McGraw-Hill.

Holme, I. M., Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik - om kvalitativa och kvantitativa metoder*. (2: a upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Holmström, N. (2003). *Redovisning.nu*. Malmö: Daleke Grafiska AB.

International Accounting Standards Boards hemsida. (<http://www.iasc.org.uk>). 2003-04-14.

- Johansson-Lindfors, M-B. (1993). *Att utveckla kunskap: om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*. Lund: Studentlitteratur.
- Joshi, P. L. (1998). Empirical Research on the International Harmonization of Accounting Standards and Practices: Survey Findings. *Journal of Financial Management and Analysis*. pp. 44-62.
- Jönsson Lundmark, B. (1999). *IASC och IAS – en introduktion*. Kristianstad: Kristianstads Boktryckeri AB.
- KPMG: s hemsida. (<http://www.kpmg.se>). 2003-04-29.
- Kylebäck, S., Landen, S. (2001). *Aktuella redovisningsfrågor 2001*. Ernst & Young Skriftserie nr 50/01. Stockholm: Printgraf.
- Lukka, K., Kasanen, E. (1995). The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 8. No. 5. pp. 71-90.
- Lundahl, U., Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. (3: e upplagan). Lund: Studentlitteratur.
- Lönnqvist, R. (2002). *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*. (3: e upplagan). Lund: Studentlitteratur.
- Nilsson, S. (1999). *Redovisningens normer och normgivare*. Lund: Studentlitteratur.
- Nobes, C., Parker, R. (2002). *Comparative International Accounting*. (7: e upplagan). London: Pearson Education Ltd.

Ovenberger, A., Svensson, M. (2001). *Internationell harmonisering av redovisningsnormer – en studie av skillnaderna mellan svenska rekommendationer och International Accounting Standards samt orsakerna till dessa skillnader*. Magisteruppsats. Företagsekonomiska Institutionen. Ekonomihögskolan. Lunds Universitet.

Patel, R., Davidson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. (2: a upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Redovisningsrådet. (1995). *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter – Översättning av IASC: s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

Redovisningsrådet. (2002). *Comment letter on IASB Improvements ED*.

Redovisningsrådets hemsida. (<http://www.redovisningsradet.se>). 2003-04-15

Redovisningsrådets rekommendation 22 (RR22) – Utformning av finansiella rapporter.

Sandin, A. (1996). *Externredovisning – anpassad till nya årsredovisningslagen*. (2: a upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2000). *Research Methods for business students*. (2: a upplagan). Gosport: Ashford Colour Press Ltd.

Schroeder, R. G., Clark, M. W., Cathey, J. M. (2001). *Financial accounting theory and analysis*. New York: Wiley.

Smith, D. (2000). *Redovisningens språk*. (2: a upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Solomons, D. (1986). *Making Accounting Policy – The Quest for Credibility in Financial Reporting*. New York: Oxford University Press.

Svenning, C. (1997). *Metodboken*. (2: a upplagan). Eslöv: Lorentz förlag.

Tay, J. S. W., Parker, R. H. (1990). Measuring Harmonization and Standardization. *Abacus*. March.

Thorell, P. (1999). *Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse*. (3: e upplagan). Göteborg: Elanders Graphic Systems AB.

Utkast till ny IAS 1. (Improvements to International Accounting Standards). (<http://www.iasc.org.uk>). 2003-04-14.

Van der Tas, L. G. (1988). Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*. Vol. 18. No. 70. pp. 157-169.

Walton, P., Haller, A., Raffournier, B. (1998). *International Accounting*. London: International Thomson Business Press.

Bilaga 1

Hej!

Vi är två studenter vid Ekonomihögskolan, Lunds Universitet vid namn Mikael Dahlgren och Mattias Gamlén. Vi håller för tillfället på att skriva vår magisteruppsats i redovisning, i vilken vi jämför RR 22 med utkastet till ny IAS 1, och skulle därför vilja ställa några frågor till Er. Vi hoppas att Ni har tid att svara kortfattat på våra frågor. Stort tack på förhand!

- Vad blir konsekvenserna enligt dig att noterade företag får möjlighet att klassificera tillgångar och skulder efter likviditet, och tror du att detta redovisningssätt blir vanligt?
- Angående ”biological assets”, kan det inte bli problem med hur företag skall klassificera dessa, då de enligt oss både kan vara anläggningstillgångar (skog) och omsättningstillgångar (djur)?
- Vad kommer effekten av att företagen förbjuds att redovisa extraordinära kostnader bli?
- Enligt IASB: s utkast till ny IAS 1 krävs mer upplysningar om framtida osäkerheter, hur skall det praktiskt gå att säkra att de upplysningar företagen lämnar är riktiga och inte bara spekulationer?
- Genomgående i IASB: s utkast till ny IAS är att enterprise har ersatts med entity. Är detta för att poängtera att IAS skall ge framför allt aktiemarknaden bästa möjliga underlag för att kunna bedöma bolagens nuvarande situation och dess framtidsutsikter?

- Anser du att införandet av IAS gör att redovisningen blir mer detaljerad än med dagens regler och om detta i så fall kommer leda till en mer rättvisande bild?
- Om IAS strider mot svensk lag, hur skall detta då lösas?

Svar skickas till: ekonomfantom@hotmail.com

Med vänliga hälsningar,

Mikael Dahlgren & Mattias Gamlén