



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Ekonomihögskolan, Lunds universitet
Företagsekonomiska institutionen
Kandidatuppsats i redovisning, FEKK01
VT 2010

IFRS 3 Rörelseförvärv

- *Varför uppfylls inte kraven?*

Författare

Karin Bengtsson
Johanna Fagerström

Handledare

Erling Green

Förord

Vårt intresse för IFRS uppkom under kandidatkursen i redovisning våren 2010. Inspiration till uppsatsen fick vi från tidigare forskning angående implementeringen av IFRS 3. Vi har under uppsatsprocessen lärt oss mycket om både standarden och den problematik som den medför både utifrån ett företagsperspektiv men även utifrån revisorernas och redovisningsspecialisternas perspektiv.

Vi vill rikta ett stort tack till alla respondenter som medverkat i vår uppsats. Det är tack vare Er som vi nu kan presentera en färdig slutprodukt. Vidare vill vi även tacka de personer som hjälpt oss med värdefulla kontakter och annan information under uppsatsarbetet, ovärderligt!

Ytterligare ett stort tack till vår handledare Erling Green för värdefulla synpunkter och feedback, samt för många goda skratt under uppsatsarbetet.

Lund, juni 2010



Karin Bengtsson



Johanna Fagerström

Sammanfattning

Examensarbetets titel	IFRS 3 Rörelseförvärv – Varför uppfylls inte kraven?
Seminariedatum	7 juni 2010
Ämne/kurs	Kandidatuppsats i redovisning, FEKK01 15 hp
Författare	Karin Bengtsson och Johanna Fagerström
Handledare	Erling Green
Fem nyckelord	IFRS, IFRS 3, immateriella tillgångar, goodwill, implementeringsproblematik
Syfte	Syftet med uppsatsen är att beskriva innebörden av de delar av IFRS 3 som utifrån vår problemformulering har relevans för uppsatsen. Vidare är även syftet att beskriva hur ett antal aktörer har tolkat och arbetat med delar av implementeringen av IFRS 3. Slutligen är syftet även att analysera delar av implementeringen av IFRS 3 mot bakgrund av ett antal redovisnings- och företagsekonomiska kriterier.
Metod	Ett hypodeduktivt angreppssätt har använts vid de kvalitativa intervjuerna. Vidare användes ett induktivt angreppssätt vid arbetet med den kvantitativa metoden. Totalt har tio intervjuer genomförts och en webbenkät sammanställts och skickats ut.
Teoretiska perspektiv	Teorin består av IASB:s standarder, tidigare forskning samt rekommendationer från FAR SRS.
Empiri	Empirin består av kvalitativa intervjuer samt en kvantitativ webbenkät.
Resultat	Studien har visat att standarden i stort ställer rimliga krav gällande identifieringen av immateriella tillgångar, värderingen av dessa samt upplysningskraven. Orsakerna till att brister i implementeringen finns verkar enligt studien vara en blandning av framförallt en kostnadsfråga och försiktighet, men även till viss del bristande kunskaper. Den övergripande åsikten om standarden är enligt studien att den är svårtillämpad. Revisorerna har visat sig ha en stor roll i arbetet omkring standarden. Det råder delade meningar om framtiden. Vissa tror att IASB kommer att behöva anpassa regelverket, andra att kraven på företagen kommer att öka.

Abstract

Title	IFRS 3 Business Combinations – Why are not the requirements fulfilled?
Seminar date	7 th of June, 2010
Course	Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, FEKK01 15 University Credit Points
Authors	Karin Bengtsson and Johanna Fagerström
Advisor	Erling Green
Key words	IFRS, IFRS 3, intangible assets, goodwill, implementation problems
Purpose	The purpose of this essay is to describe the parts of IFRS 3 which has relevance to the essay. Furthermore, the purpose is to describe how a number of actors have interpreted and worked on parts of the implementation of IFRS 3. Finally, the purpose is to analyze parts of the implementation of IFRS 3 in view of a number of accounting and business criteria.
Methodology	A hypodeduktiv approach has been used in the interviews. An inductive approach was used in the work with the quantitative method. A total of ten interviews have been conducted, and a websurvey was compiled and sent out.
Theoretical perspectives	The theory consists of the IASB's standards, previous research and recommendations by FAR SRS.
Empirical foundation	Empirical data consists of qualitative interviews and a quantitative online questionnaire.
Conclusions	The study has shown that the standard... The reasons for the deficiencies seem to be a mixture of primarily a cost issue and uncertainty, but also in some cases a lack of knowledge. The overall view of the standard seems to be that it is difficult to apply. The auditors have been shown to have a major role when it comes to the implementation of the standard. It's a disagreement about the future of the standard. Some believe that IASB will have to adjust the regulatory framework, others that the requirements on the businesses will increase.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
FAR SRS	Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska revisorsamfundet
FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
RevL	Revisionslag (1999:1079)
RedR	Redovisningsrekommendationer (FAR SRS)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Begreppsförklaring

Avskrivning	<i>Avskrivning</i> är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (IAS 36, p.6)
Försiktighetsprincipen	Värderingen ska göras med rimlig försiktighet. Bara sådana intäkter som konstaterats under räkenskapsåret tas med. Förluster och ekonomiska förpliktelser som kan förutses och som avser räkenskapsåret får tas med, även om de inte var kända på balansdagen. Om tillgångar minskat i värde tas kostnaden med oberoende av om årets resultat är vinst eller förlust. Försiktigheten får inte drivas så långt att den kommer i konflikt med kravet på rättvisande bild av ställning och resultat, dvs. lagen tillåter inte en medveten undervärdering och uppbyggande av dolda reserver. (RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, 2.3.3)
Goodwill	En tillgång som representerar framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett <i>rörelseförvärv</i> som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. (IFRS 3, Bilaga A Definitioner)
Immateriell tillgång	En <i>immateriell tillgång</i> är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form. (IAS 38, p. 8)
Kassagenererande enhet	En <i>kassagenererande enhet</i> är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som vid en fortlöpande användning ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. (IAS 36, p.6)
Nedskrivningsbehov	Ett <i>nedskrivningsbehov</i> är det belopp med vilket en tillgångs eller kassagenererande enhets redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde. (IAS 36, p.6)
Nyttjandevärde	Nuvärdet av de framtida kassaflöden en tillgång eller kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (IAS 36, p. 6)
Verkligt värde	Det pris som beräknas kunna erhållas vid försäljning av en tillgång eller kassagenererande enhet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. (IAS 36, p. 6)

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.1.1 Regelverkets bakgrund	1
1.1.2 Redovisningstraditioner	1
1.1.3 IFRS 3	2
1.2 Problemdiskussion och problemformulering	3
1.3 Syfte	3
1.4 Uppsatsens vidare disposition	4
2. METOD	5
2.1 Övergripande tillvägagångssätt	5
2.2 Angreppsätt	5
2.2.1 Kunskapsteori och vetenskaplig metod	5
2.2.2 Forskningsmetodik	6
2.3 Tillvägagångssätt	7
2.3.1 Kvalitativa och kvantitativa metoder	7
2.3.2 Kvalitativa intervjuer	8
2.3.3 Kvantitativ enkät	10
2.3.4 Kvantitativ och kvalitativ mailintervju	11
2.4 Validitet och reliabilitet	12
2.5 Urval	12
2.6 Källkritik	13
2.6.1 Kritik mot teoretisk referensram och tidigare forskning	13
2.6.2 Källkritik angående den kvalitativa metoden	13
2.6.3 Källkritik angående den kvantitativa metoden	14
2.7 Sammanfattning av tillvägagångssättet	15
3. TEORETISK GRUND OCH TIDIGARE FORSKNING	16
3.1 IASB: s regelverk	16
3.1.1 IASB: s Föreställningsram	16
3.1.2 Angående "verkligt värde" i regelverket	17
3.1.3 IAS 38 Immateriella tillgångar	17
3.1.4 IFRS 3 Rörelseförvärv	18
3.1.5 IAS 36 Nedskrivningar	20
3.1.5.1 Angående nedskrivning av goodwill	21
3.1.6 Revision	21
3.2 Tidigare forskning	22
3.2.1 Angående brister i implementeringen av IFRS 3	22
3.2.2 Möjliga orsaker till brister i implementeringen av IFRS 3	24
4. EMPIRI	25
4.1 Intervjuer	25
4.1.1 Personligintervju med en group controller	25
4.1.1.1 IFRS – i ett generellt perspektiv	25
4.1.1.2 Konsekvenser och problematik till följd av IFRS	25
4.1.1.3 Arbetet med att hålla sig uppdaterad	26
4.1.1.4 Arbetet omkring förvärvet	26
4.1.1.5 Möjliga orsaker till att immateriella tillgångar inte identifieras	27
4.1.1.6 Anledningen till att upplysningskraven i vissa fall ej uppfylls	27
4.1.1.7 Revisorernas roll vid arbetet med företagsförvärv	27
4.1.1.8 Framtiden för IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet	28
4.1.1.9 Minskad jämförbarhet mellan företagen?	28
4.1.1.10 Analyserande sammanfattning i punktform	29

4.1.2 Personligintervju med en revisor för publika bolag	30
4.1.2.1 IFRS – i ett generellt perspektiv	30
4.1.2.2 Arbetet med att hålla sig uppdaterad	30
4.1.2.3 Begreppen relevans och tillförlitlighet	30
4.1.2.4 Företagens arbetsmodell i samband med företagsförvärv	31
4.1.2.5 Möjliga orsaker till att immateriella tillgångar inte identifieras	31
4.1.2.6 Anledningen till att upplysningskraven i vissa fall ej uppfylls	31
4.1.2.7 Revisorernas arbete och god revisions sed på området	32
4.1.2.8 Framtiden för IFRS 3	32
4.1.2.9 Uppnå s syftet med IFRS?	32
4.1.2.10 Analyserande sammanfattning i punktform	33
4.1.3 Telefonintervju med redovisningsspecialist	34
4.1.3.1 IFRS 3 och god revisions sed	34
4.1.3.2 Betydelsen av företagets storlek	34
4.1.3.3 Informationens tillgänglighet	34
4.1.3.4 Vägledning och riktlinjer	34
4.1.3.5 Framtiden för IFRS 3	34
4.1.3.6 Analyserande sammanfattning i punktform	35
4.1.4 Telefonintervju med revisorsnämnden	35
4.2 Resultatet av enkätundersökningen	36
4.2.1 Kompletterande mailintervjuer	42
5. ANALYS	43
5.1 Bakgrund till analysen	43
5.2 Orsaker till den bristande implementeringen av IFRS 3	44
5.2.1 Problematik	44
5.2.2 Inläring och bristande kunskaper	44
5.2.3 Kostnadsfrågan	44
5.2.4 Osäkerhet	45
5.2.5 Övriga orsaker	46
5.2.6 Angående bristerna i upplysningskraven	46
5.3 Ställer standarden rimliga krav på företagen?	46
5.3.1 Angående respondenternas uppfattning	46
5.3.2 Angående kraven på identifieringen av immateriella tillgångar	47
5.3.3 Angående värderingsproblematiken	47
5.3.4 Angående upplysningskraven	48
5.4 När den finansiella informationen ut till IASB: s tänkta användare?	49
5.5 Företagens och företagsförvärvens olikheter	50
5.6 Revisorernas roll	51
5.7 Framtiden för IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet	52
5.8 Samband i figurform	54
5.9 Sammanfattning av analysen i tabellform	55
6. SLUTSATS	56
6.1 Syfte och problemformulering	56
6.2 Slutsatser gällande orsakerna	56
6.3 Slutsatser gällande kravens rimlighet	57
6.4 Slutsatser gällande den finansiella informationens tillgänglighet	57
6.5 Slutsatser gällande företagets och företagsförvärvens olikheter	57
6.6 Slutsatser gällande revisorernas roll	58
6.7 Slutsatser gällande framtiden	58
6.8 Fortsatt forskning	58
7. KÄLLFÖRTECKNING	59
8. BILAGOR	61

Figurförteckning

Figur 1, <i>Bakgrund till analysen</i>	43
Figur 2, <i>Samband i figurform</i>	54

Diagramförteckning

Diagram 1 <i>Enkätresultat</i>	36
Diagram 2 <i>Enkätresultat</i>	36
Diagram 3 <i>Enkätresultat</i>	37
Diagram 4 <i>Enkätresultat</i>	37
Diagram 5 <i>Enkätresultat</i>	38
Diagram 6 <i>Enkätresultat</i>	38
Diagram 7 <i>Enkätresultat</i>	39
Diagram 8 <i>Enkätresultat</i>	39
Diagram 9 <i>Enkätresultat</i>	40
Diagram 10 <i>Enkätresultat</i>	40
Diagram 11 <i>Enkätresultat</i>	41

Tabellförteckning

Tabell 1, <i>Kompletterande mailintervjuer</i>	42
Tabell 2, <i>Sammanfattning av analysen</i>	55

Intervjuförteckning

Intervjuperson A	Group controller på ett noterat bolag
Intervjuperson B	Revisor för publika bolag
Intervjuperson C	Redovisningsspecialist
Intervjuperson D	Revisor på revisorsnämnden

1. INLEDNING

I avsnitt ett presenterar författarna bakgrundsfakta samt hur de har kommit fram till sin problemformulering. Även avgränsningar som gjorts och syftet med uppsatsen.

1.1 Bakgrund

1.1.1 Regelverkets bakgrund

År 2002 antog EU en förordning som innebar att de noterade företagen inom EU blev tvungna att tillämpa IFRS i sin koncernredovisning. Förutom EU:s medlemsländer är det drygt 100 andra länder i världen som kräver eller tillåter IFRS, något som lett till att IFRS idag har en stor betydelse för redovisning på en internationell nivå. Standarden är dock inte tillåten i USA, där de istället använder US GAAP. (Marton et al., 2008, sid. 1-2) I Sverige är det ett krav för noterade koncerner att tillämpa IFRS, medan det för onoterade koncerner är frivilligt. I övrigt är det i Sverige inte tillåtet att tillämpa IFRS direkt. (Marton et al., 2008, sid. 17)

IFRS tas fram av IASB som är en organisation bestående av revisorer och representanter från näringslivet. Från början togs standarden fram av IASC som då enbart bestod av revisorer. Vid ombildningen 2001 till IASB var målet att öka oberoendet, något som organisationen försökte uppnå genom öppna möten och flera yrkeskategorier representerade i organisationen. Ombildningen ledde till ökad acceptans för standarden och som tidigare nämnt är den idag av stor betydelse. De standarderna som utvecklats innan 2001 kallas IAS och de som utvecklats efter 2001 för IFRS. Vissa av de äldre standarderna (IAS) har omarbetats och benämns numera IFRS i de fall som omarbetningarna har varit väsentliga. (Marton et al., 2008, sid. 2, 6)

1.1.2 Redovisningstraditioner

Den kontinentala och den anglosaxiska traditionen är två olika redovisningstraditioner. Den kontinentala traditionen omfattar de västeuropeiska länderna förutom Storbritannien, Irland och Nederländerna. Traditionen har sitt ursprung i romersk rätt och är legalistisk, vilket innebär att de civilrättsliga reglerna är baserade på nedskrivna lagar. På grund av den civilrättsliga traditionen har i stor utsträckning redovisningen reglerats i bolagsrätten. Då kopplingen mellan beskattning och redovisning är stor har redovisningen även blivit starkt påverkad av skattereglerna. En "riktig redovisning" i enlighet med den kontinentala traditionen är en redovisning som stämmer med lagen. Den anglosaxiska traditionen omfattar USA, Storbritannien, Irland och Nederländerna. Traditionen bygger på sedvana med kompletterande prejudikat från domstolar. Därav har bolagsrätten och därmed redovisningen i liten utsträckning reglerats i lagstiftningen. En "riktig redovisning" i den anglosaxiska traditionen är en redovisning som ger en rättvisande bild av verkligheten. Att redovisningen har utvecklats på olika sätt i traditionerna beror till stor del på hur ägarstrukturen i stora företag har sett ut. Staten, banker och familjeintressen har haft ett betydande ägande i företag i den kontinentala traditionen. Medan större ägarspridningen och börsnoteringar har varit vanligare i företag i den anglosaxiska traditionen. Ägarna har inte haft tillgång till intern information utan har fått ta del av företagets externa redovisning. Revisionsbyråer har varit starkare och större i länder med anglosaxisk tradition. (Smith, 2006, sid. 67, 68)

Gällande formen av redovisningshandlingar, ordningsföljden i balans- och resultaträkningar och benämningar på poster har den kontinentala traditionen haft en mer reglerad redovisning. Men gällande värderingsfrågor har utvecklingen varit den motsatta. I kontinental tradition har värderingsfrågor inte angetts i lagen med "riktiga" värden, utan istället antingen lägsta eller högsta tillåtna värde. Vissa av EU-direktiven syftar till att harmonisera medlemsländernas redovisning, det har gjorts genom att bland annat tillåta olika alternativ i värderingsfrågor. Kopplingen mellan beskattning och redovisning har inte funnits i den anglosaxiska traditionen på samma sätt, utan ofta har frikopplade värderingsregler används. En följd av detta har varit att redovisningsprofessionerna har utvecklat egna regler för vad som anses vara en rättvisande bild. De egna reglerna har varit föremål för civilrättegångar. På grund av det har det skapats ett detaljerat regelverk i form av detaljerade standarder. (Smith, 2006, sid. 69)

Länderna som tillhör den kontinentala traditionen har tillägnat sig delar av den anglosaxiska redovisningstraditionen som en följd av uppkomsten av multinationella företag, noteringar av multinationella företag, Storbritanniens inträde i EU och en internationell standardisering. (Smith, 2006, sid. 70) Den internationella standardiseringen har i huvudsak skett från IASB. IASB har liksom FASB utarbetat sina standarder inom ramen för den anglosaxiska traditionen. IASB:s standarder är dock mindre detaljerade än FASB:s. (Smith, 2006, sid. 70)

IASB:s standarder är till största del principbaserade och inte regelbaserade. Innebörden av en principbaserad standard är att dess utgångspunkt finns i redovisningsprinciper som i sin tur framgår av den Föreställningsram som IASB antagit. Grundprinciper angående redovisning, värdering och rapportering framgår av Föreställningsramen och dessa ska ligga till grund för varje standard. Ett principbaserat regelsystem ger inte tillämparna någon större vägledning i de enskilda situationerna. Tanken är att företagen själva ska göra tolkningar och bedömningar utifrån Föreställningsramen och de specifika standarderna. Exempel på detta är att det i principbaserade system förekommer kvalitativa principer, som till större del, medan det i regelbaserade system bygger på kvantitativa principer, som mer än 50 % eller liknande. (Marton et al., 2008, sid. 7)

1.1.3 IFRS 3

Tillämparna av IFRS ställdes 2005 inför ökade informationskrav gällande rörelseförvärv då IFRS 3 *Rörelseförvärv* infördes. I jämförelse med det tidigare tillämpade regelverket, RR 1:00, innebar införandet av IFRS 3 framförallt ökade krav på förvärvsanalysen. Lagerström och Nicander beskrev i sin artikel på ämnet i Balans 2006 nr 6-7 att införandet av IFRS 3 och de krav standarden medförde borde innebära extra arbete för tillämparna. Upplysningskrav fanns redan innan IFRS 3 i RR 1:00 och IAS 22. Införandet av den nya standarden innebar bland annat att enskilda upplysningar skulle lämnas om väsentliga enskilda förvärv och att den eventuella goodwill-postens beståndsdelar skulle förklaras. Syftet med de utökade kraven var att ge de finansiella rapporternas användare ytterligare information för att bedöma de genomförda förvärvens enskilda karaktär och finansiella effekt på företagen. (Lagerström & Nicander, 2006, sid. 33)

Hur de företag som tillämpar IFRS 3 har lyckats implementera standarden har bland annat diskuterats i artiklar av ovan nämnda Lagerström och Nicander samt av Nilsson och Gauffin. (Lagerström & Nicander, 2006 samt Nilsson & Gauffin, 2006-2009) I Nilssons och Gauffins artiklar beskrivs hur företag som tillämpade IFRS 3 *Rörelseförvärv* redogjorde för sina förvärv i

helårsrapporterna. Vidare undersökte de mer specifikt hur de immateriella tillgångarna hade identifierats. Som uppsatsens författare tolkat artiklarna kom Nilsson och Gauffin bland annat fram till att långt ifrån alla företag identifierade immateriella tillgångar i den utsträckning som IFRS 3 kräver utan lät stora delar av övervärdena hänföras till goodwill. Av undersökningen framkom även att det fanns brister gällande upplysningskraven. (Nilsson & Gauffin, 2006-2009) Liknande resultat går även att finna i undersökningen som Lagerström och Nicander presenterade i sin artikel. (Lagerström & Nicander, 2006)

1.2 Problemdiskussion och problemformulering

Inspiration till författarnas problemformulering kommer från de ovan nämnda artiklarna där brister kring implementeringen av IFRS 3 presenterades. Med bakgrund i dessa ställde sig uppsatsens författare frågan: *Varför uppfylls inte standardens krav?*

Det kan finnas många orsaker och påverkan till att de noterade bolagen inte efterföljer IFRS 3 tillfullo och det är de här som författarna med uppsatsen vill försöka kartlägga. För att avgränsa frågeställningen något har vi valt att fokusera på uppdelningen mellan goodwill och övriga immateriella tillgångar, som enligt tidigare forskning inte alltid har genomförts i enlighet med IFRS 3. Identifiering av övervärden hos materiella tillgångar och övriga delar av standarden kommer därför inte att behandlas i uppsatsen. Även upplysningskraven på området och det faktum att goodwill numera nedskrivningsprövas istället för att löpande skrivas av kommer att beröras något. Frågor som knyter an till det valda området och som vi anser är viktiga att diskutera för att på ett utförligare sätt kunna besvara huvudfrågan tas därför också med.

Uppsatsens problemformulering lyder därför;

- *Varför uppfylls inte IFRS 3 Rörelseförvärv till fullo vid identifieringen och redovisningen av immateriella tillgångar i samband med rörelseförvärv?*

För att ge uppsatsen bredd samtidigt som vi diskuterar mer specifika frågor så har författarna valt att ställa följande underfrågor till huvudproblemet;

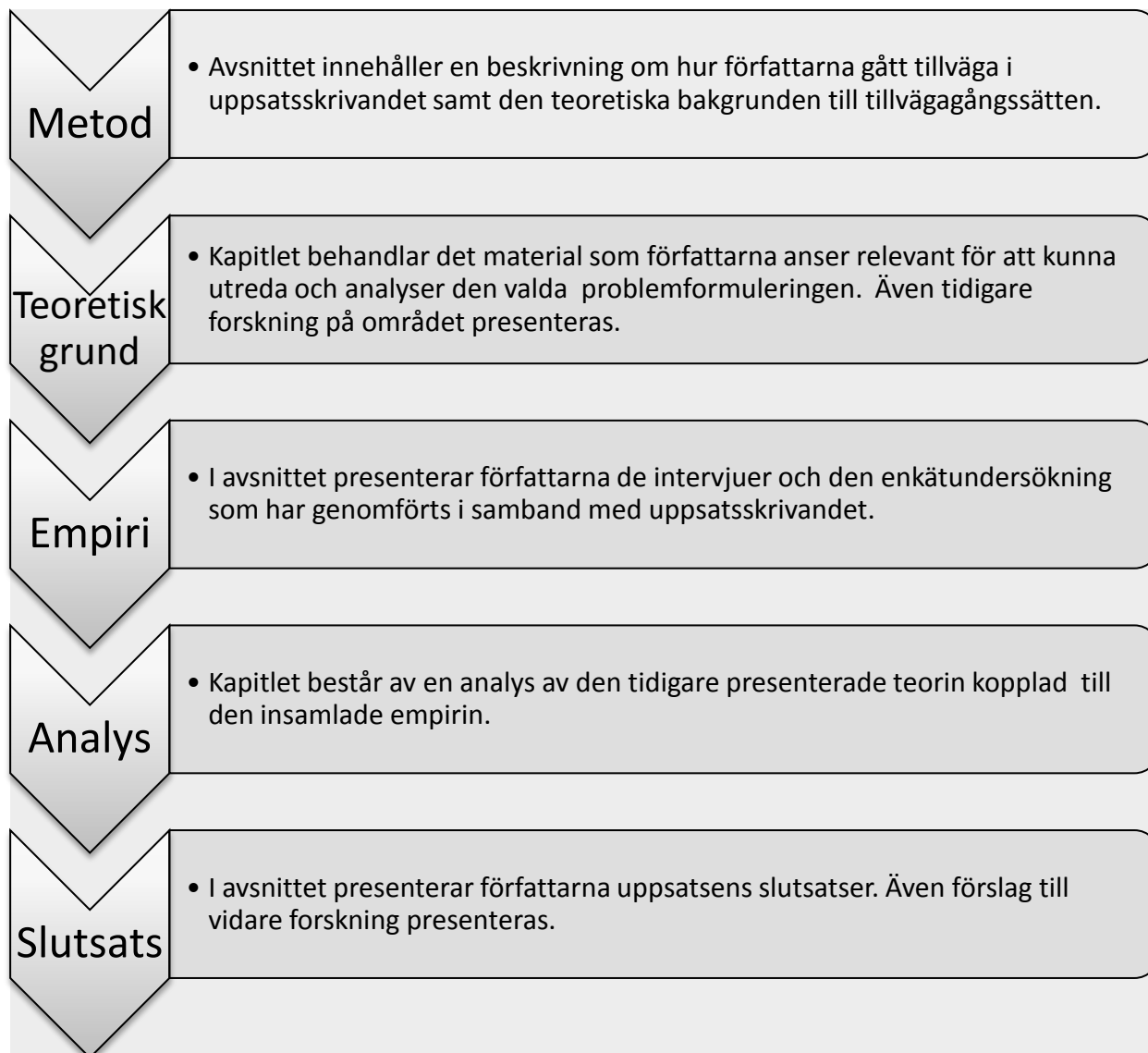
- Vilka är orsakerna till att kraven i IFRS 3 till vissa delar inte uppfylls?
- Ställer standarden rimliga krav på företagen?
- När den finansiella informationen från IFRS 3 ut till IASB: s tänkta användare?
- Vilken påverkan har företagens och företagsförvärvens olikheter?
- Vilken roll har revisorerna?
- Hur ser framtiden ut för IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva innebörden av de delar av IFRS 3 som utifrån vår problemformulering har relevans för uppsatsen. Vidare är även syftet att beskriva hur ett antal aktörer har tolkat och arbetat med delar av implementeringen av IFRS 3. Slutligen är syftet även att

analysera delar av implementeringen av IFRS 3 mot bakgrund av ett antal redovisnings- och företagsekonomiska kriterier.

1.4 Uppsatsens vidare disposition



2. METOD

I avsnitt två kommer författarna att presentera vilka angreppssätt och tillvägagångssätt som har använts i uppsatsprocessen.

2.1 Övergripande tillvägagångssätt

Uppsatsen är skriven av författarna tillsammans och ambitionen har varit att vi skulle vara lika delaktiga i processen. Författarna har valt att dela upp enstaka delar av uppsatsskrivandet men sammanställningen av materialet har gjorts gemensamt. Anledningen till att vi valde att sammanställa materialet gemensamt, var för att båda skulle ta del av informationen och på så vis få liknande kunskap i ämnet. Ytterligare en anledning till att vissa delar skrevs av den ena författaren var att den andra författaren då kunde komma med synpunkter och förbättra texten. Att arbeta tillsammans har varit positivt, på så sätt har vi fått bådass perspektiv på innehållet. Det har även gett oss tillfälle att öva på att samarbeta, lyssna och ta del av varandras åsikter i arbetsprocessen. Kandidatuppsatsen är en gemensam produkt och författarna har varit lika delaktiga i arbetsprocessen.

För att besvara problemformuleringen valde vi att först läsa in oss på trycktmaterial som fanns på ämnet för att få en djupare förståelse. Materialet som användes var bland annat; IASB: s regelverk, artiklar och rapporter på området samt litteratur om IFRS. I samband med inläsningen av materialet tog vi kontakt med en av artikelförfattarna när vi upplevde att vi var osäkra på artikelinnehållets innebörd, detta för att utreda problemet och få bättre kvalitet på vårt innehåll. Vi tog även kontakt med en redovisningsspecialist för att klargöra vissa frågetecken. Därefter samlade vi in primärdata för att få ny information på området. Primärdata är ny data som forskaren själv samlar in. (Larsen, 2009, sid. 45) Vi genomförde två personliga intervjuer för att försöka få svar på vår frågeställning. Efter en längre intervju med en av praktikerna sammanställde vi en webbenkät som skickades ut till ett urval noterade företag på Stockholmsbörsen. Vi skapade även en gemensam mailadress, detta för att båda skulle kunna ta del av den informationen som skickades via mail samt hålla sig uppdaterade kring webbenkäten som var kopplad till mailen. När vi fått in svaren från webbenkäten genomförde vi sex stycken mailintervjuer för att få svar på ytterligare frågor. Vi kontaktade även Revisorsnämnden och hade en telefonintervju med dem för att få en bättre förståelse för vad god revisionsred gällande IFRS 3 är. För att få ytterligare information avslutade vi datainsamlingen med en telefonintervju med en redovisningsspecialist (ej den redovisningsspecialisten som vi kontaktade för att klargöra vissa frågetecken). Vi har under processens gång även använt oss av boken *Att skriva en bra uppsats* av Reinecker och Stray Jørgensen som referenslitteratur för att få vägledning i hur uppsatsskrivandet, med allt vad det innebär, bör genomföras.

2.2 Angreppssätt

2.2.1 Kunskapsteori och vetenskaplig metod

Kunskapsteorin innehåller två vetenskapsteoretiska plattformar, positivism och hermeneutik. Den positivistiska vetenskapsteorin ligger till grund för kvantitativ metodteori medan kvalitativ metodteori utgår från hermeneutiska vetenskapsteorin. (Lundahl & Skärvad, 1999, sid. 44)

Författarna har försökt att förstå hur företagen arbetar med IFRS 3 och varför de i vissa fall inte följer standarden tillfullo. Vi har tolkat datainsamlingen från intervjuerna för att få en helhetsförståelse för

hur företagen och individerna upplever standarden, författarna har då använt sig av ett hermeneutiskt synsätt. Anledningen till att vi valde ett hermeneutiskt synsätt var för att vi skulle få en helhetsförståelse för ämnet och på så sätt få en förståelse och kunna besvara vår huvudfråga och våra underfrågor. Problematiseringen är viktigt och forskaren har ett behov av att se helheten av ett fenomen, huvudsyftet med forskningen är att förstå och tolka. (Lundahl & Skärvad, 1999, sid. 42) Den hermeneutiska inriktningen är ett komplement till den positivistiska traditionen. Hermeneutik kan översättas med tolkningslära, det handlar om tolkning av innebörder i texter, handlingar och symboler. Målet är att förstå hur andra individer upplever en situation och hur det påverkar deras handlande och beslut. Personen som tolkar har en förförståelse av ämnet, förståelsen behöver uttalas och förmedlas till användarna/läsarna. Därav har författarna läst in sig på ämnet för att få en djupare förståelse samt presenterat relevant teori för att läsaren i sin tur ska få förståelse för ämnet. Tolkningarna måste ske i förhållande till sammanhanget. Tolkningar innebär ofta att forskaren visar på innebörden eller sammanhanget som ligger bakom det som framträder av handlingen, texten eller samtalet. (Wallén, 1996, sid. 33-34) Då forskningen av mänskliga och sociala förhållanden är tidsbunden medför den hermeneutiska vetenskapsteorin begränsningar till att generalisera. (Lundahl & Skärvad, 1999, sid. 42)

Författarna har haft ett positivistiskt synsätt vid enkätundersökningen. Undersökningen har utförts för att samla in fakta om hur det ser ut i verkligheten. Resultatet har medfört att vi kunnat se mönster och regelbundenhet i frågan hur företagen tillämpar IFRS 3 och vi har därmed kunnat besvara vår frågeställning. Vi konstruerade frågorna i enkäten utifrån den kunskap vi har tillförts under arbetets gång. De har beaktat intervjupersonens svar för att konstruera bättre frågor, men försökt att inte bli påverkade av dennes värderingar, utan istället formulerat frågorna objektivt. Forskningstraditionen positivism bygger på en positiv filosofi, begreppet positiv står för något precist, säkert och verkligt. Huvudteserna inom positivismen är att ta avstånd från allt som inte är verkligt och iakttagbart, det vetenskapliga arbetet bör studeras efter samma metod. Lagbundenheten är viktigt och att skilja mellan fakta och värderingar måste göras. Forskningsprocessen kännetecknas av att verkligheten observeras och fakta om verkligheten samlas in. Fakta leder till att forskaren kan se regelbundenhet i verkligheten, vilket leder fram till allmänna slutsatser. När mer fakta samlas in kan större och mer allmänna slutsatser dras. (Lundahl & Skärvad, 1999 sid. 39) Huvuddragen i dagens positivism är bland annat tilltron till vetenskaplig rationalitet, kunskapen ska vara empiriskt prövbar, bedömningar och uppskattningar ska ersättas med mätningar. Metoderna som används ska ge tillförlitlig kunskap. Förklaringar ska kunna anges med kausalitet och forskaren ska vara objektiv och inte låta sig påverkas av andras värderingar. (Wallén, 1996, sid. 27)

2.2.2 Forskningsmetodik

Valet av forskningsansatserna beror på uppfattningarna och relationerna mellan teori och empiri (Wallén, 1996, sid. 47). Angreppssätten mellan induktiva metoden och den hypotetiskt- deduktiva metoden har inte alltid så stora skillnader i praktiken, och den ena metoden utesluter inte den andra. (Larsen, 2009, sid. 22-23) Efter att vi hade valt att skriva och fördjupa sig om IFRS 3, började vi läsa in oss på ämnet. Det resulterade till i djupare och bättre kunskaper inom området. Materialet som användes var IASB:s regelverk, artiklar och rapporter rörande tidigare forskning på ämnet, litteratur om IFRS och IASB samt material som beskriver vad revision och god revisionsred är. Författarna satte upp frågeställningen, varför företag inte till fullo uppfyller standardens krav vid identifieringen och redovisningen av immateriella tillgångar i samband med rörelseförvärv? Därefter

diskuterade vi vad det kunde finnas för orsaker till att standarden inte uppfylls tillfullo och kom fram till olika hypoteser. Som framgår började vi uppsatsprocessen med den hypotetiskt– deduktiva metoden. I den hypotetiskt- deduktiva metoden har teorin en viktig och självständig position. Att forskaren har hypoteser som prövas empiriskt är viktiga inom den hypotetiskt- deduktiva metoden. Det ultimata är att teorin innehåller ett antal grundläggande teorisatser, regler för härledning av nya satser som sedan följs av ett system med följdteorier. För att kunna utföra hypotesprövningarna krävs det att forskaren redan kan ganska mycket om ämnet som undersöks. Genom att variera olika orsaksfaktorer och undersöka vad effekterna blir, undersöker forskaren samband. (Wallén, 1996, sid. 48) Med ett hypotetiskt- deduktivt angreppssätt prövas hållbarheten i teorierna med hjälp av hypotesprövning. Forskaren har då en preciserad frågeställning. Inom den här metodansatsen används ofta kvalitativa metoder. (Larsen, 2009, sid. 22-23) Insamlingen av primärdata startade med en intervju, till en början använde författarna sig av ett hypotetiskt- deduktivt angreppssätt även här. Intervjun ledde till att vissa av hypoteserna förstärktes men det kom även fram nya orsaker till varför standarden inte uppfylls. Vi använde oss sedan av den induktiva metoden och samlade in primärdata med hjälp av en webbenkät. I den induktiva metoden utgår forskaren från datainsamlingen och drar utifrån det mer generella och teoretiska slutsatser. Datainsamlingen ska helst ske förutsättningslöst. (Wallén, 1996, sid. 47) Vid ett induktivt angreppssätt är frågeställningen oftast något oklar och förhoppningen är inte att undersöka teorins hållbarhet genom hypotesprövningar. Utan angreppssättet syftar till att få en helhetsförståelse för ämnet. I den induktiva metoden används ofta kvantitativa metoder. (Larsen, 2009, sid. 22-23) Vi utgick inte från en klar frågeställning i webbenkäten, eftersom vi ville få in förutsättningslösa svar. Utifrån enkätmaterial kunde vi dra mer generella slutsatser och få en helhetsförståelse för ämnet.

2.3 Tillvägagångssätt

2.3.1 Kvalitativa och kvantitativa metoder

Att kombinera kvalitativa och kvantitativa metoder i en undersökning går alldeles utmärkt. Likheterna mellan metoderna är att de båda har till syfte att ge en bättre förståelse av samhället vi lever i. Men det är skillnaderna som framträder tydligast. Den grundläggande skillnaden är i stora drag att kvantitativa metoder omvandlar informationen till siffror och mängder som sedan statistiskt analyseras, medan det är forskarens uppfattningar och tolkningar av informationen som står i fokus i den kvalitativa metoden. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 76) Kvantitativ metodteori är inriktad på frågan om olika företeelser och hur sambandet mellan dem mäts. Kvalitativ metodteori är inriktad på tolkning och förståelse, det handlar om hur forskaren når fram till förståelse för hur människor upplever sig själva och sin situation. (Lundahl & Skärvad, 1999, sid. 44) Valet av metod sker utifrån problemformuleringen. Ett vanligt tillvägagångssätt vid val av metod är att forskaren väljer en kombination av tillvägagångssätten, därmed kan svagheter och styrkor i de båda metoderna ta ut varandra. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 85) Giltigheten i metoden är avgörande, när forskaren, med två olika tillvägagångssätt får samma resultat tyder det på att informationen som samlats in är gällande. På så sätt stärks tilliten till resultatet. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 86)

Uppsatsens författare har använt sig av både kvalitativa och kvantitativa metoder för att kunna besvara frågeställningen och uppfylla uppsatsens syfte. Informationen från enkäterna kommer att presenteras i siffror och diagram, mailintervjuerna kommer att presenteras i en sammanfattande tabell. Intervjumaterialet från de respondenter som vi har träffat personligen eller haft

telefonintervjuer med presenteras i text som speglar hur personerna upplever situationen med IFRS 3. Analysen kommer huvudsakligen att inriktas på att tolka och förstå varför företagen inte till fullo uppfyller kraven i IFRS 3 samt hur och om underfrågorna som vi ställde oss påverkar hur IFRS 3 uppfylls. Våra uppfattningar och tolkningar kring informationen från intervjuerna samt teorier och tidigare forskning har stått i fokus i analysen. Vi har valt att tillämpa både kvalitativa och kvantitativa metoder för att svagheterna och styrkorna i de båda metoderna då förhoppningsvis tar ut varandra och bidrar till ett bättre resultat. Vi har använt oss av två olika tillvägagångssätt som lett till liknande resultat.

Kvantitativa studier kännetecknas av strukturering medan kvalitativa präglas av flexibilitet (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 80). Uppsatsprocessen inleddes med den kvalitativa metoden då den är mer flexibel. Vi kunde då få mer information från intervjuerna då de inte behövde genomföras efter en fast struktur. Det medförde att vi fick mer kunskap och förståelse för ämnet då vi valde att inte styra intervjuerna. Även vid intervjuerna med Revisorsnämnden och redovisningsspecialisten, som genomfördes efter webbenkäten, använde vi oss av den kvalitativa metoden. Planeringen i den kvalitativa metoden bygger på lite styrning från forskaren och av öppenhet för ny kunskap och förståelse. Styrkan i detta är att forskaren får en bättre och grundligare förståelse för frågeställningen. Flexibiliteten gör det svårt att jämföra informationen från olika enheter, vilket kan vara en svaghet. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 80) Kvantitativ metod standardisera uppläggningsenheten för att försöka minska denna svaghet. Standardiseringen innebär att alla undersökningseenheter får likadana frågor och likadana svarsalternativ. Forskaren har en hög grad av styrning i insamlingen av information. Styrkan ligger i att informationen möjliggör generalisering. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 81) Författarna använde sig av en kvantitativ metod, en strukturerad enkät, för att lättare kunna jämföra resultaten. Med den kvantitativa metoden kunde vi "styra" frågorna som vi ville ha svar på och därmed till viss grad generalisera svaren. Mailintervjuerna bygger på en kombination av de båda metoderna.

2.3.2 Kvalitativa intervjuer

"Kvalitativa metoder syftar till att fånga egenarten hos den enskilde enheten och dennes speciella livssituation" (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 82).

Styrkan i de kvalitativa metoderna är att de visar totalsituationen där helhetsbilden möjliggör en ökad förståelse för sammanhanget. För att undersökningarna ska bli bra är det viktigt att skapa en grund för teoriuppbyggnaden. Detta angreppssätt kräver en intensivt granskningen av varje undersökningseenhet. För att få en överblick över informationen samt även på grund av tid- och resursbrist kan forskaren koncentrera sig på några få enheter. Utifrån informationen som framkommer vid en kvalitativ metod kan forskaren inte dra slutsatser utifrån att frågeställningen täcker alla enheter. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 79-80) Anledningen till att vi valde att använda oss av kvalitativa intervjuer var för att få en ökad förståelse för ämnet samt för att intervjupersonen skulle få delge sin information relativt fritt. Vi ansåg att detta var positivt då vi inte "läste oss" vid våra hypoteser utan även fick ta del av intervjupersonens åsikter och erfarenheter. Eftersom vi hade en begränsad tid koncentrerade vi oss på initialt på två mer omfattande personliga intervjuer för att ge uppsatsen en ordentlig grund. Då vi samtidigt var medvetna om att vi inte kunde utgå ifrån att svaren från de två intervjuerna täcker alla enheter och dra generella slutsatser utifrån dessa gick vi vidare med datainsamlingen.

Det krävs en närhet till undersökningsenheterna och en tillit. I rapporterna ska forskaren på ett korrekt och objektivt sätt beskriva vad som har skett. Beskrivningarna i rapporterna bör vara deskriptiva, då det krävs för förståelsen av innehållet. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 93) För att få en närhet och tillit till intervjupersonerna valde författarna att träffa de två intervjupersonerna personligen. Författarna valde att intervjupersonerna skulle vara anonyma, detta för att inte lämna ut några uppgifter om företaget/personerna samt med förhoppningen om att då få "ärligare svar". Med "ärligare svar" menar vi att intervjupersonen kunde berätta mer om hur han/hon och företaget som denne representerar arbetar utan att vara orolig över att informationen på något sätt skulle kunna hänföras till dem. Vid intervjutillfällena spelade vi in samtalen för att kunna sammanställa det som framkommit på ett korrekt och objektivt sätt. Intervjuinspelningarna raderades när uppsatsen var färdig, detta för att materialet inte på något sätt skulle kunna hamna i orätta händer.

Vi har använt oss av respondentintervjuer, vilket innebär att forskaren intervjuar personer som själva är delaktiga i det fenomen vi studerar. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 104) Kvalitativa intervjuer kan vara mer eller mindre strukturerade. En strukturerad kvalitativ intervju bygger på att forskaren i förväg har gjort ett intervjuformulär med färdiga frågor i en förbestämd ordning. (Larsen, 2009, sid. 83) Vid en ostrukturerad intervju använder forskaren ofta en intervjuguide. En intervjuguide är en lista med frågor och/eller stödord som intervjuaren använder som hjälpmedel. Informanten ska få prata fritt om det ämne som tas upp. (Larsen, 2009, sid. 84) När undersökaren är tidsbegränsad och inte har stor erfarenhet av intervjuer rekommenderas en viss grad av struktur. (Larsen, 2009, sid. 84)

Innan intervjuerna läste författarna in sig på företaget för att få en uppfattning om vad intervjupersonerna arbetar med. Innan intervjutillfällena sammanställdes ett frågeformulär som skickades till intervjupersonerna. Anledningen till att vi valde att skicka ut frågeformuläret innan intervjutillfället, var för att intervjupersonen då skulle ha möjlighet att hinna gå igenom materialet och vara uppdaterad och förberedd på våra frågor. Vi valde att ha ett dokument med frågor och stödord då vi inte är vana vid intervjuförfaranden. Vi ansåg att vi fick ut mer av intervjuerna med frågeformuläret, men vi var överrens om att de inte behövde följa ordningen eller frågorna till punkt och pricka. Intervjun med revisorn var en relativt strukturerad intervju, då författarna i stort sätt utgick från intervjuformuläret. Intervjuförfarandet med group controllern var delvis ostrukturerat, eftersom intervjupersonerna pratade fritt om ämnet, och frågeformuläret användes mer som en guide.

Efter de två första intervjuerna ansåg vi att vi behövde få mer information gällande god revisionsred och vi genomförde därför en intervju med en revisor på Revisorsnämnden. Då vi inte hade möjlighet att träffa revisorn personligen ansåg vi att en telefonintervju var det bästa alternativet. Intervjun genomfördes utan någon intervjuguide, då frågorna enbart var om det fanns några disciplinärenden gällande IFRS 3 samt vad revisorn ansåg att god revisionsred är gällande IFRS 3.

I uppsatsens slutskede valde vi att genomföra ytterligare en intervju med en redovisningsspecialist på en av de stora revisionsbyråerna. Detta för att se om ytterligare en person inom redovisningsområdet hade liknande åsikter som revisorn och Revisorsnämnden, och på så sätt kunna förstärka våra analyser och slutsatser. Vi valde att genomföra en telefonintervju då frågorna var av karaktären att en personlig intervju inte skulle bidra med några ytterligare mervärden.

Redovisningsspecialisten och revisorn som vi har intervjuat arbetar inte på samma revisionsbyrå. Anledningen till att vi valde två olika byråer var för att, om de svaren vi fick var liknande, ville vi vara säkra på att det inte enbart gällde en specifik revisionsbyrå utan på så sätt kunna genomföra en viss generalisering.

2.3.3 Kvantitativ enkät

"Kvantitativ information införskaffas däremot på ett sätt som präglas av avstånd och urval" (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 82).

Den kvantitativa metoden har sin styrka i att den täcker många enheter. Informationen som samlas in med hjälp av kvantitativ metod möjliggör för forskaren att göra statistiska generaliseringar. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 80) Forskaren ska på avstånd observera det han eller hon studerar samt ha en förkunskap av fenomenet som studeras. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 151) Författarna använde sig av kvantitativ metod vid enkätundersökningen för att nå många enheter och med förhoppningen om att kunna generalisera slutsatserna.

Speciella tekniker för urval används i den kvantitativa metoden. Det gör det möjligt att med en viss grad av sannolikhet säga hur representativa resultaten är samt i vilken utsträckning stickprovet ger en korrekt bild av förhållandet i hela gruppen som urvalet har gjorts i. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 155) Det är dock viktigt att tänka på att undersökningsresultatet inte är detsamma som verkligheten, det är enbart en bild av vissa aspekter i det fenomen som studeras. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 157) Med den kvantitativa metoden är undersökningen färdigstrukturerad redan i teori- och problemformuleringsfasen. Det medför att förarbetet i den kvantitativa metoden är mer tidskrävande än i den kvalitativa metoden, medan bearbetningen av informationen är mer lätthanterlig och går fortare att sammanställa med kvantitativ metod. (Holme & Krohn- Solvang, 1997, sid. 158) Informationen från varje respondent är begränsad och eftersom formulären är standardiserade får forskaren inte alltid all den information som denne skulle behöva. (Larsen, 2009, sid. 26)

Författarna har använt sig av kvantitativ metod när de genomförde webbenkäten. För att vi skulle kunna konstruera bättre och relevanta frågor till enkätundersökning har intervjun med group controllern genomförts innan enkäten utformades. Innan enkäten skickades ut till huvudmålgruppen delgav vi enkäten till några vänner. Vännerna fick läsa igenom frågorna och se att länken och enkäten fungerade. Otydligheter i frågorna rättades till och omarbetades för att få en så bra enkät som möjligt.

Enkätundersökningen täcker fler enheter och har därmed möjliggjort för oss att dra mer generella slutsatser. Vi vill dock påpeka att undersökningsresultatet inte är detsamma som verkligheten. För att försöka minska begränsningarna i enkätundersökningen frågade vi respondenterna om de vill fylla i sina kontaktuppgifter, detta för att vi skulle kunna kontakta dem för följdfrågor. Det var frivilligt för respondenterna att lämna sina kontaktuppgifter. Ett antal respondenter har lämnat sina kontaktuppgifter och vi har kontaktat dem för följdfrågor. Författarna har på så sätt fått in mer information från respondenterna och har därmed kunnat samla in den informationen som de behövde. Enkätundersökningen har medfört att vi har kunnat omvandla informationen till siffror och mängder.

En enkät är ett frågeformulär innehållande frågor med övervägande fasta svarsalternativ. En enkätundersökning har alltid en hög grad av standardisering. Det finns olika sätt att distribuera ut enkäterna på. De vanligaste distributionsformerna är bland annat postenkäter, gruppenkäter och webbenkäter. (Ejlertsson, 2005, sid. 7-9) Fördelarna med enkäter är att kostnaderna per respondent är begränsade, de kan göras på ett förhållandevis stort urval både i förhållande till kostnad och tid samt att enkätundersökningen kan göras inom ett stort geografiskt område. Ytterligare fördelar är att respondenten i lugn och ro kan tänka igenom frågorna och överväga svarsalternativen. Då enkäterna är standardiserade och om utformningen av frågorna och svarsalternativen är korrekta blir resultatet relativt lättolkat och forskaren kan inte heller påverka respondentens svar. (Ejlertsson, 2005, sid. 11)

Författarna valde att använda sig av en webbenkät, detta eftersom en enkät når ut till många företag i ett stort geografiskt område. Ytterligare en fördel med en webbenkät är att materialet är lätt att sammanställa, programmet vi använde oss sammanställde resultatet i olika diagram. Enkäten skickades ut till 150 noterade bolag, svarsfrekvens blev 25 procent. Författarna har även fått ett tiotal mail från bolag som har beklagat att de inte har haft möjlighet att medverka i enkätundersökningen. Författarna gick in på företagets hemsidor för att finna kontaktuppgifter. På en del hemsidor fanns kontaktuppgifter till ekonomiavdelningarna när denna information saknades valde vi att skicka enkäten till bolagens info-adresser. Tillsammans med enkäten skickades en kort beskrivning om vilka författarna är, information kring uppsatsen samt att enkäten bestod av 20 frågor med en beräknad tidsåtgång på cirka 10-15 minuter (se bilaga 3). Vi valde att begära in svaren en vecka tidigare än vi senast behövde ha svaren åter. Reserveringen gjordes på grund av att vi då hade haft tid på oss att istället genomföra fler intervjuer om webbenkäten inte hade inbringat tillräckligt med svar. Då vi hade fått in cirka 25 svar då tidsfristen gått ut valde vi att skicka ut ett tack till dem som besvarat enkäten och samtidigt gav de företagen som inte hade hunnit svara på enkäten ytterligare tid på sig med en förhoppning om att få in fler svar, vilket även blev resultatet.

2.3.4 Kvantitativ och kvalitativ mailintervju

När enkäten var avslutad kontaktade vi de tio respondenter som hade lämnat sina kontaktuppgifter för att kunna bidra med ytterligare information, mailintervjuer genomfördes med sex av dem. Vi valde att ställa kompletterande frågor för att få in ytterligare information och därmed finna fler samband. Vi ansåg inte att vi hade möjlighet att träffa respondenterna personligen på grund av den geografiska spridningen. För att respondenterna skulle kunna besvara frågorna använde vi oss av mailintervjuer. Vi ansåg att det var bra att använda mailintervjuer eftersom frågorna gick att besvara skriftligt samt att respondenterna kunde besvara frågorna när de hade tid. Eftersom vi tidigare fått in bra skriftliga svar från respondenterna ansåg vi att det var en stor chans att vi skulle få det även nu. Då det inte alltid är möjligt att skilja mellan den kvantitativa och kvalitativa metoden anser vi att mailintervjuerna är en kombination av de båda metoderna. Informationen från mailintervjuerna kunde sammanställas i tabeller och analyseras utifrån dem men vi kunde även tolka informationen utifrån våra uppfattningar.

2.4 Validitet och reliabilitet

Författarna anser att intervjuerna och enkäterna har relativt hög grad av validitet och reliabilitet. Validitet innebär att data ska vara relevant och giltig. Med reliabilitet menas att data ska vara pålitlig och precis. (Larsen, 2009, sid. 40-41)

Gällande intervjuerna anser vi att både validiteten och reliabiliteten är god. Respondenterna har varit kunniga inom det gällande området och vi anser inte att vi har påverkat respondenternas svar.

Vid en kvantitativ metod är det viktigt att forskaren funderar på om resultatet har påverkats av metoderna som använts för urval, insamling, analys av informationen och om det kan finnas felkällor. Exempel på felkällor är; låg validitet, då forskaren ej har ställt de rätta frågorna, låg reliabilitet, då forskaren ej har ställt tillräckligt noggranna frågor eller varit noga vid datainsamlingen. (Larsen, 2009, sid. 40-41) Författarna anser att validiteten är god. Frågorna som ställdes i enkäten var i de största delarna relevanta då nästan alla frågor och dess svar har kunnat användas i ett argumenterande syfte i analysen. Även reliabiliteten anser vi varit god eftersom den typen av svar som kommit in på enkätfrågorna har överensstämmt med det som vi ville få ut av frågorna. Med det menar författarna att de anser att de ställt tydliga och noggranna frågor som gjort det lätt för respondenterna att förstå och kunna besvara frågorna. Då urvalet till enkäten ej varit statistiskt genomfört är vi medvetna om att datan inte är optimal. Dock anser vi att vi har fått in tillräckligt med svar för att kunna dra slutsatser utifrån datan och samtidigt behålla en relativt god reliabilitet i förhållande till uppsatsens omfattning.

Även det faktum att samtliga respondenter varit anonyma tror författarna har bidragit till att ärligare och utförligare svar har lämnats. Det här eftersom respondenterna och det företag som denne representerar då inte riskerar att kopplas samman till uttalandena.

2.5 Urval

Om syftet med undersökningen är att utveckla frågeställningen och få idéer om uppslag för kommande undersökningar räcker det med att välja ut några få enheter. Resultatet som då framkommer kan endast användas i detta syfte. Då syftet är att säga något om populationen, måste forskaren välja representativa enheter ur populationen. Kontentan är att det finns två huvudsakliga former av urval; icke-sannolikhetsurval, urval som inte baseras på slumpmässighet samt sannolikhetsurval, urval som baseras på slumpmässighet. Icke-sannolikhetsurval innebär att forskaren väljer de enheter som är lättast att få tag i. Det kallas för tillfällighetsurval eller bekvämlighetsurval och de är oftast inte representativa. (Holme & Krohn-Solvang, 1997, sid. 183)

Författarna ville intervjua personer som är kunniga inom området och som har tillämpat och arbetat med IFRS 3 för att kunna besvara problemformuleringen. Vi ville intervjua en person som arbetar på ett börsnoterat bolag som genomfört relativt många företagsförvärv. Anledningen till det var att vi ansåg att vi då kunde få bra och relevant information kring hur företag arbetar med standarden. Vi ansåg att det var viktigt med en intervjuperson som arbetat med rörelseförvärv i enlighet med IFRS 3 relativt regelbundet. Det här för att få en intervjuperson som har en förståelse och kunskap om hur arbetet ska gå till, men även kunskap om vad som kan vara problematiskt med standarden. Vidare ville författarna intervjua en revisor som arbetar med börsnoterade företag och som arbetat några år i branschen. För att komma i kontakt med kunniga intervjupersoner hörde författarna av sig till personer i näringslivet som de tidigare haft kontakt med. Eftersom vi har valt att

intervjupersonerna ska vara anonyma, nämner vi inte heller namnen på kontaktpersonerna i näringslivet. Kontaktpersonerna tipsade oss om personer som är kunniga inom området och som arbetar med IFRS 3. Vi tog kontakt med personerna som vi blev tipsade om, och fick positiv respons vilket ledde till två intervjuer.

Då vi har haft en begränsad tid på oss att utföra studien var inte målet att genom intervjuerna kunna ge ett generellt svar för hela branschen, detta är något som bör beaktas vid läsningen av analysen och slutsatserna. Syftet med de personliga intervjuerna var att få en förståelse för varför företagen inte tillfullo uppfyller kraven i IFRS 3 samt att kunna ge förslag på fortsatt forskning och undersökningar på området. För att vi skulle kunna dra lite mer generella slutsatser valde vi att komplettera intervjuerna med en webbenkät. Urvalet till enkäten var baserat på sannolikhetsurval, men det är inte statistiskt säkerställt. För att få in mer information har vi kompletterat de personliga intervjuerna och enkätundersökningen med mailintervjuer med företagsrepresentanter som har arbetat med rörelseförvärv och IFRS 3. För att besvara frågan gällande revisorernas roll och vad godrevisionssted är på området kontaktade vi Revisorsnämnden och genomförde en telefonintervju. I uppsatsens slutskede ville vi intervjua ytterligare en person inom redovisningsområdet. Även i detta fall kontaktade vi en person från näringslivet för att få tips om en kunnig person och på så sätt fick vi kontakt med den intervjuade redovisningsspecialisten. Revisorn och redovisningsspecialisten representerar inte samma revisionsbyrå. Vi valde att ta kontakt med två olika revisionsbyråer då vi ansåg att om svaren vi fick var liknande så kunde det innebära att vi kunde generalisera analysen och slutsatserna något.

2.6 Källkritik

2.6.1 Kritik mot teoretisk referensram och tidigare forskning

Författarna anser att deras källor gällande bakomliggande teori och tidigare forskning är pålitliga. IASB:s regelverk har använts i största möjliga mån, vilket innebär att vi har använt oss av primärkällan sett ur ett rättsligt perspektiv. Litteratur på området har använts för att få en djupare och bättre tolkningsförståelse. Vi anser även att litteraturen är pålitlig då den är skriven av etablerade författare.

Då tidskriften *Balans* är en accepterad tidskrift på redovisningsområdet anser vi att samtliga artiklar ur tidskriften som använts i uppsatsen är tillförlitliga. Även rapporten från Marton och Rehnberg 2009 är enligt oss pålitlig då rapportförfattarna både är akademiker och har lång erfarenhet av praktiskt arbete på redovisningsområdet.

Då vi stötte på problem och funderingar under uppsatsarbetet valde vi att kontakta en artikelförfattare samt en specialist på området. Det här för att inte beskriva teorin och den tidigare forskningen enbart utifrån den egna tolkningen. Vi anser att det här gjort uppsatsen i sig mer tillförlitlig.

2.6.2 Källkritik angående den kvalitativa metoden

Den största kritiken mot vår kvalitativa metod är att det inte går att dra några generellt gällande slutsatser av de enskilda intervjuerna. Vid intervjuer finns alltid en viss påverkan från den som utför intervjun. Trots att respondenten är anonym i uppsatsen är denne inte anonym för personen som

intervjuar, något som skulle kunna innebära att respondenten inte ger fullt så uttömmande och ärliga svar. Vi vill poängtera att argumenten i analysen som tagits från intervjuerna är respondenternas personliga åsikter och inte något som behöver gälla för andra i deras positioner. Angående påverkan vid intervjuerna anser vi att det varit en låg påverkan på intervjupersonerna. Vi har låtit respondenterna tala fritt och inte styrt dem genom att lägga in tydliga egna åsikter eller värderingar under intervjuerna. Intervjupersonerna har varit kunniga och svarat för de aktuella frågorna, något som vi anser ger intervjuerna extra tyngd. Vi anser att det är mest optimalt att träffa intervjupersonerna personligen då det oftast känns mer naturligt att föra en dialog vid ett möte. Då vi inte hade möjlighet att träffa två av intervjupersonerna personligen valde vi att genomföra telefonintervjuer. Vi anser att samtalsdialogen fungerade bra och vi fick utförliga svar av intervjupersonerna trots att vi inte träffade dem personligen. De svagheter som finns med den kvalitativa metoden i uppsatsen anser författarna dock är relativt små med tanke på uppsatsens omfattning.

2.6.3 Källkritik angående den kvantitativa metoden

En nackdel med en kvantitativ metod är att forskaren i efterhand kan upptäcka att "fel" frågor ställts eller att kompletterande frågor borde ha lagts till. För att undvika detta lade vi i webbenkäten in en möjlighet för respondenterna att lämna sina kontaktuppgifter. Syftet med det var att vi skulle kunna ta kontakt med några av respondenterna vid eventuella oklarheter och följdfrågor, något som också gjorts. Svarsfrekvensen för webbenkäten blev 25 procent. Siffran kan tyckas låg men författarna anser att det ändå finns en möjlighet att generalisera i vissa frågor då mönster i flera fall fick att urskilja. Vi anser med det att uppsatsen analys och slutsatser inte är felaktiga på grund av för tunt underlag men vill samtidigt poängtera att det är en undersökning och inte är en avbild av verkligheten. Av respondenternas svar anser vi oss kunna utläsa att respondenterna i de flesta fallen tagit sig tid med enkäten och att de haft relevant kunskap på området, något som enligt författarna ger en högre pålitlighet. Självklart hade vi hoppats på en högre svarsfrekvens men vi anser ändå att vi dragit rimliga slutsatser utifrån enkätresultatet med tanke på uppsatsen storlek och syfte.

När det gäller mailintervjuerna tillkommer vissa nackdelar som kan påverka källans trovärdighet. En nackdel är att respondenten inte kan ställa frågor till författarna om denne inte förstår frågan. Vi har försökt att minimera denna nackdel genom att lämna våra kontaktuppgifter till respondenterna så att de skulle kunna ta kontakt med oss om de hade frågor. Vi är dock medvetna om att det finns en möjlighet att respondenterna inte kontakter oss exempelvis på grund av tidsbrist eller liknande trots att de kanske har frågor. Då svaren från mailintervjuerna har varit lättförståliga anser vi att respondenterna har förstått våra frågor och antagligen inte har haft någon anledning att kontakta oss. Ytterligare en nackdel med mailintervjuer är att författarna tolkar svaren ur deras perspektiv eftersom de inte i direkt samband med svaret kan ställa följdfrågor eller be om ytterligare förklaringar. Då våra frågor i mailintervjun inte krävde några långa och svårförståliga/invecklade svar anser vi inte att vi behövde ytterligare förklaringar och därmed har inte problematiken påverkat vår förståelse/tolkning märkbart.

2.7 Sammanfattning av tillvägagångssättet

- Vi började arbetsprocessen med att läsa in oss på ämnet för att få en djupare förståelse.
- För att besvara problemformuleringen startade vi arbetsprocessen med två personliga intervjuer. Intervjupersonerna var en group controller på ett börsnoterat bolag och en revisor på en av de stora revisionsbyråerna.
- Efter intervjun med group controllern sammanställde vi en webbenkäten som skickades ut till cirka 150 företag på börsen.
- Vi fortsatte arbetsprocessen med att genomföra sex stycken mailintervjuer med representanter för börsnoterade bolag som arbetat med IFRS 3.
- Vidare genomförde vi även två telefonintervjuer med en revisor på Revisorsnämnden och med en redovisningsexpert på en av de stora revisionsbyråerna.

3. TEORETISK GRUND OCH TIDIGARE FORSKNING

Avsnitt tre beskriver de, för uppsatsen, relevanta delarna av IASB: s regelverk. Även delar av tidigare forskning på området kommer att presenteras.

3.1 IASB: s regelverk

3.1.1 IASB: s Föreställningsram

I IASB: s regelverk finns en föreställningsram som ska användas som vägledning för de företag som upprättar sin redovisning i enlighet med regelverket. (Marton et al., 2008, sid. 22) I förorden till IASB: s Föreställningsram beskrivs bakgrunden till regelverket. Företag över hela världen tar hela tiden fram finansiella rapporter för externa användare och även om de tillsynes kan anses vara lika skiljer de sig åt från land till land. Skillnaderna beror på att rapporterna anpassats till det enskilda landets lagar, normer och behov. (IASB: s Föreställningsram, förord) Med anledning av detta arbetar IASB med att harmonisera de standarder och metoder som används vid arbetet med att ta fram de externa finansiella rapporterna. För att ytterligare arbeta vidare med harmoniseringsarbetet anser IASB att rätt väg att gå är via ett fokus på de rapporter som tas fram med syftet att ge information vid ekonomiska beslut. Det här då de anser att sådana finansiella rapporter ger användarna all den information som de är i behov av. (IASB: s Föreställningsram, förord) Vidare tar IASB: s Föreställningsram bland annat upp de finansiella rapporternas syfte, de viktiga kvalitativa egenskaperna och flera definitioner. (IASB: s Föreställningsram, p.5) Som användare till de rapporterna som skapas i enlighet med IASB: s regelverk räknas bland andra nuvarande och potentiella investerare, anställda och långgivare upp. Vidare beskriver IASB i föreställningsramen att även om inte samtliga användarnas informationsbehov kan uppfyllas är ändå vissa behov gemensamma. (IASB: s Föreställningsram, p. 9-10)

Två av de viktigaste kvalitativa egenskaperna som tas upp i Föreställningsramen är relevans och tillförlitlighet. De har betydelse för vår uppsats då arbetet med IFRS 3 kan vara en avvägning mellan kostanden, relevansen och tillförlitligheten. För att finansiell information ska ha någon typ av värde krävs det enligt Föreställningsramen, punkt 26, att informationen har relevans. Vidare beskrivs relevans som att relevant information är sådan information som har betydelse i användarnas beslutsfattande. (IASB: s Föreställningsram, p.26) När det gäller den andra egenskapen, tillförlitlighet, uttrycks det att det är ett krav för att den finansiella informationen ska vara användbar. Tillförlitligt anses vara när informationen *"inte innehåller väsentliga felaktigheter och inte är vinklad"*. (IASB; s Föreställningsram, p. 31) Intressant är också den avvägningsproblematik mellan relevans och tillförlitlighet som behandlas i Föreställningsramen. En avvägning som tas upp är den mellan en snabbare och därmed mer relevant rapportering och mellan en tillförlitligare information (IASB: s Föreställningsram, p. 43). Ytterligare en avvägningsproblematik som bör beaktas är den mellan nyttan och kostnaden. Det gäller att se till att kostnaden för att ta fram tillförlitlig information inte är större än den nyttan som den ger användarna. (IASB: s Föreställningsram, p. 44).

I Föreställningsramen definieras en tillgång som;

"En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden."
(IASB s Föreställningsram, p.49)

De ekonomiska fördelarna är ett direkt eller indirekt inflöde av likvida medel till företaget, enligt punkt 53 i Föreställningsramen. Vidare kan i punkt 50 utläsas att definitionen i sig inte innebär att tillgången ska tas upp i balansräkningen. För att det ska ske krävs det även att de framtida ekonomiska fördelarna är sannolika och att postens värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (IASB: s föreställningsram, p. 89).

3.1.2 Angående "verkligt värde" i regelverket

I föreställningsramen anges anskaffningsvärdet som den vanligaste värderingsgrunden i samband med upprättandet av finansiella rapporter. Den tillämpas ofta tillsammans med andra värderingsgrunder. (IASB: s Föreställningsram, p. 101) Exempel på andra grunder som anges i standarden är återanskaffningsvärde och nuvärde. Anskaffningsvärdet beskrivs som det verkliga värdet som företaget ger i utbyte mot tillgången eller som erhålls i samband med regleringen av en skuld (IASB: s Föreställningsram, p. 100). Vid anskaffningstidpunkten är därför anskaffningsvärdet och verkligt värde detsamma. Efter anskaffningstidpunkten skiljer sig värdena åt och det verkliga värdet ska då beräknas. Den teoretiska definitionen för verkligt värde som bland annat finns att utläsa i IFRS 3 lyder;

"Det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs."
(IFRS 3, Bilaga A Definitioner)

Definitionen utgår från en hypotetisk transaktion och det kan i praktiken vara svårt att veta vad som skulle hända i samband med transaktionen. Det finns därför en värderingshierarki i regelverket som företagen i kan följa i samband med fastställandet av en tillgångs verkliga värde. I första hand ska värdet på en aktiv marknad utgöra tillgångens verkliga värde. I andra hand ska en jämförelse ske gällande transaktioner av liknande tillgångar. Båda de första alternativen utgör ett försäljningsvärde eller återanskaffningsvärde. Det tredje alternativet, som används om de två ovan nämnda ej är möjliga, är användandet av värderingsmodeller. Alternativet motsvarar ett nuvärde. (Marton et al., 2008, sid. 34-35)

3.1.3 IAS 38 Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar har under flera års tid varit omdiskuterade från fler olika håll. Det här eftersom att värderingen av immateriella tillgångar är relativt svåra att genomföra i praktiken. Det svåra ligger i att genomföra en objektiv bedömning av de ekonomiska fördelar som den immateriella tillgången väntas inbringa i framtiden. (Marton et al., 2008, sid. 304)

Enligt IAS 38 definieras immateriella tillgångar på följande sätt;

" En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form."
(IAS 38. p. 8)

Viktigt att poängtera är att finansiella tillgångar, som inte heller har en fysisk form, inte behandlas i IAS 38 i och med att icke-monetära tillgångar utan fysisk form exkluderas i definitionen. (IAS 38, p. 2 b)

En viktig fråga som uppkommer i samband med immateriella tillgångar är i fall de ska redovisas och tas upp i balansräkningen eller inte. För att de ska få redovisas i balansräkningen krävs det att de uppfyller kriterierna för en tillgång i *Föreställningsramen* samt att vissa specifika kriterier i IAS 38 uppfylls. (Marton et al., 2008, sid. 308) Det allmänna kriteriet i *Föreställningsramen* är, som nämnts ovan, att företaget till följd av en inträffad händelse ska ha kontroll över en tillgång som förväntas ge framtida ekonomiska fördelar (Föreställningsramen, p. 49a). De specifika kraven i IAS 38 är att tillgången ska uppfylla standardens definitionskrav för en immateriell tillgång samt att den ska uppfylla de krav som ställs i standarden för att få redovisas i rapporten över finansiell ställning (IAS 38, p. 18).

Definitionskraven som anges i standarden är identifierbarhet, kontroll och framtida ekonomiska fördelar. Tillgången är identifierbar om den går att avskilja, sälja, hyra ut eller liknande, samt om den uppkommit ur juridiska rättigheter. Kontroll anses företaget ha över tillgången om de kan se till att det är de som får de framtida ekonomiska fördelarna som tillgången förväntas medföra och samtidigt kan begränsa andras möjligheter att få del av fördelarna. När det gäller kravet att den immateriella tillgången ska ge framtida ekonomiska fördelar, kan det vara i form av bland annat intäkter från försäljning eller kostnadsbesparingar. (IAS 38 p. 10-11, 13, 17)

För att en immateriell tillgång ska få redovisas i rapporten över finansiell ställning krävs det att det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget samt att dess anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vid sannolikhetsbedömningen ställs också kravet på att bedömningen ska bygga på rimliga och välgrundade antaganden. (IAS 38, p. 21-22)

Det finns två olika sätt för hur en immateriell tillgång redovisas efter det att den först tagits in i rapporten över finansiell ställning. Det ena är omvärderingsmetoden och den andra är anskaffningsvärdemetoden. (IAS 38 p. 72) Omvärderingsmetoden är enbart tillämplig på några få immateriella tillgångar och används därför inte så mycket i praktiken (Marton et al., 2008, sid. 316). Metoden kommer därför inte att beskrivas närmare här. När det gäller anskaffningsvärdemetoden görs årliga avskrivningar för de immateriella tillgångar som har en begränsad nyttjandeperiod (IAS 38, p. 97). För de immateriella tillgångar där någon nyttjandeperiod inte kan fastställas sker ingen avskrivning utan tillgångens nedskrivningsbehov prövas istället (IAS 38, p. 107-108). En tillgångs nyttjandeperiod är obegränsad när det inte går att förutse inom vilken tidsperiod som den immateriella tillgången förväntas medföra nettoinbetalningar till företaget (IAS 38, p. 88).

3.1.4 IFRS 3 Rörelseförvärv

Standardens syfte är att öka relevansen, tillförlitligheten och jämförbarheten när det gäller informationen angående rörelseförvärv och deras påverkan på företagens finansiella rapporter (IFRS 3, p.1). IFRS 3 tillämpas på de transaktioner som uppfyller definitionen av rörelseförvärv med vissa undantag. Bland annat är joint ventures undantagna från standarden. (IFRS 3, p. 2) Vid rörelseförvärven ska företagen, enligt standarden, använda sig av förvärvsmetoden. Metoden består av fyra steg. Först ska en förvärvare identifieras och sedan förvärvstidpunkten. Vidare ska "de identifierbara tillgångarna, de övertagna skulderna samt andra eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget" redovisas och värderas. Det gäller slutligen även för den eventuella goodwill alternativt vinst som uppkommit i samband med rörelseförvärvet. (IFRS

3, p. 4-5) För uppsatsens frågeställning är det de två sista punkterna som är av intresse, identifieringen och värderingen samt den eventuella goodwill-posten.

Den redovisningsprincip som gäller i standarden innebär att förvärvaren ska redovisa de identifierbara tillgångarna och skulderna skilt från eventuell goodwill (IFRS 3, p. 10). För att villkoren för redovisning i enlighet med förvärvsmetoden ska vara uppfyllda krävs det bland annat för de olika posterna att de uppfyller definitionen för tillgångar och skulder i Föreställningsramen samt att de ingår i själva förvärvet och inte tillfallit förvärvaren genom separata transaktioner (IFRS 3, p. 11-12). Viktigt att poängtera är att det givetvis är möjligt att nya poster uppkommer i samband med ett företagsförvärv som inte fanns i det förvärvade företaget tidigare. Det här i och med att de identifierbara tillgångarna bland annat kan bestå av upparbetade immateriella tillgångar som enligt IASB:s standarder inte är tillåtna att ta upp i det företaget som själva har upparbetat tillgångarna. (IFRS 3, p. 13)

Värderingsprincipen som används vid fastställandet av de förvärvade tillgångarnas och de övertagna skuldernas värden är verkligt värde vid förvärvstidpunkten. Det finns dock vissa undantag från både redovisnings- och värderingsprincipen (IFRS 3, p. 18). Undantagen framkommer i punkterna 21-33, exempel är bland annat inkomstskatter och ersättningar till anställda. Eventuell goodwill som uppkommer i samband med ett rörelseförvärv ska redovisas vid förvärvstidpunkten. Den räknas ut, något förenklat, som summan av den överförda ersättningen minus nettot av de identifierade förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna, värderade enligt IFRS 3. (IFRS 3, p. 32) Om det ovan nämnda nettot överstiger summan av den överförda ersättningen och goodwill-posten blir negativ ska vinsten inte tas upp i balansräkningen utan den ska vid förvärvstidpunkten tas upp i resultaträkningen hos förvärvaren (IFRS 3, p. 34).

Arbetet med identifieringen och redovisningen av enskilda immateriella tillgångar ska grundas i en bedömning av det värde som tillgången kommer att ge det förvärvande företaget. Företagen måste fundera på vad den tillgången kommer att bidra med i företaget, vart i företaget den är tänkt att användas och så vidare. Rent praktiskt sker detta oftast mellan ett förvärvsteam i det förvärvande bolaget och ledningen i det företaget som ska förvärvas. (Thorell, 2004, sid. 76) I standardens bilaga beskrivs det när en immateriell tillgång är att anses som identifierbar vid tillämpningen av IFRS 3. Ett av de två kriterierna som innebär att en immateriell tillgång kan anses identifierbar är avskiljbarhet. (IFRS 3, p. B32) Avskiljbarhet innebär att den immateriella tillgången ska kunna avskiljas från det företaget som förvärvats och säljas eller dylikt (IFRS 3, p. B33). Immateriella tillgångar som inte uppfyller kravet på avskiljbarhet enligt det ovan nämnda uppfyller dock ändå kravet om tillgången kan anses avskiljbar i kombination med hänförligt kontrakt, hänförlig identifierbar tillgång eller skuld (IFRS 3, p. B34). En immateriell tillgång kan även anses avskiljbar på grund av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter. En sådan immateriell tillgång anses vara identifierbar även om det inte är möjligt att överlåta eller avskilja den från det förvärvade företaget eller andra rättigheter. (IFRS 3, p. B32) Immateriella tillgångar som inte uppfyller kraven för identifikation ska därmed redovisas som goodwill. Exempel på det är värdet på en personalstyrka. (IFRS 3, p. B37)

I förvärvsanalysen ska immateriella tillgångar, precis som andra tillgångar, värderas till verkligt värde. Det här är oftast komplicerat eftersom det kräver att det totala värdet för de immateriella tillgångarna ska fördelas ut på specifika tillgångar. Enligt Thorell finns det ingen konkret vägledning

angående värderingen i IFRS. Har företagen inte tillräcklig kompetens inom området torde det finnas anledning att ta in externa experter för att uppnå kraven. (Thorell, 2004, sid. 77-78) Som författarna uppfattar det torde den ovan beskrivna värderingshierarkin vara tillämplig även här. Men som Thorell beskriver finns det ingen konkret vägledning i IFRS 3 som behandlar just värderingsproblematiken för immateriella tillgångar.

IFRS 3 innehåller även upplysningskrav. Punkt 59 i standarden beskriver att upplysningar som hjälper användaren att bedöma förvärvets karaktär och finansiella effekt ska lämnas i den finansiella rapporten. I bilagans punkt B64 finns en tydligare specifikation av vilka upplysningar som ska tas med i den finansiella rapporten för att punkt 59 i standarden ska anses vara uppfylld. Punkterna i B64 ska tas med under förutsättningen att det är praktiskt möjligt. Bland annat nämns förvärvstidpunkten och en beskrivning av de faktorer som ingår i den goodwill som redovisats som två upplysningar som ska lämnas. (IFRS 3, p. B64)

3.1.5 IAS 36 Nedskrivningar

Det har länge funnits en praxis som inneburit att tillgångar inte ska redovisas till ett större värde än det verkliga värdet. Det här har medfört att nedskrivningar måste göras i de fall där det redovisade värdet visat sig vara högre än det verkliga, något som överensstämmer med försiktighetsprincipen. Att bedöma en eventuell värdenedgång är något subjektivt och beroende på tillgångens beskaffenhet kan det var enklare eller svårare att fastställa dess verkliga värde. Aktier är exempel på en tillgång där det är enkelt att fastställa det verkliga värdet medan det när det gäller immateriella tillgångar kan vara betydligt svårare. Kombinationen av subjektivitet och svårigheter att i vissa fall finna underlag till en bedömning av det verkliga värdet kan leda till en osäkerhet i redovisning då det är möjligt för företagen att redovisa på ett sätt som gynnar deras intressen. Under 90-talet utarbetade FASB en ny standard för att försöka minska på subjektiviteten. 1998 gavs IAS 36 *Nedskrivningar* ut av IASB och den standarden innehåller till vissa delar drag av FASB:s standard. (Marton et al., 2008, sid. 254)

I samband med införandet av IFRS 3 gjordes även en uppdatering av IAS 36 samt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Det här i och med att det fanns vissa nyheter i IFRS 3 som påverkade de standarderna. En av nyheterna var att goodwill årligen skulle nedskrivningsprövas istället för att årligen skrivas av. Effekten av det är att företagen visar ett högre resultat eftersom resultaträkningen inte belastas med en årlig avskrivning. Dock kan det bland annat i samband med en lågkonjunktur bli fråga om stora nedskrivningar och därmed negativ resultatpåverkan. (Marton et al., 2008, sid. 255) Uppdateringen medförde även ökade upplysningskrav. Oavsätt om någon nedskrivning genomförs eller inte ska upplysningar lämnas angående nedskrivningsprövningarna. Bland annat ska det redogöras för de antaganden som företaget gjort i samband med prövningarna. (Marton et al., 2008, sid. 256, IAS 36, p. 132)

IAS 36 använder sig inte av termen verkligt värde vid en prövning av ett eventuellt nedskrivningsbehov utan det bokförda värdet utgår från definitionen av en tillgång i Föreställningsramen. Som tidigare beskrivet handlar det om tillgångens framtida ekonomiska fördelar. Minskar de förväntade framtida ekonomiska fördelarna måste tillgångens värde justeras i enlighet med minskningen genom en nedskrivning. (Marton et al., 2008, sid. 255, IASB:s Föreställningsram) När tillgången ska nedskrivningsprövas beror på tillgångens karaktär, antingen sker en prövning årligen eller sker det när företagen ser en indikation på en eventuell värdenedgång. (IAS 36, p. 9-10) Vid nedskrivningen ska

tillgången skrivs ned till dess återvinningsvärde. Återvinningsvärdet är det högsta av det verkliga värdet minus försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (IAS 36, p. 8, 18) Det verkliga värdet minus försäljningskostnader beräknas i enlighet med den ovan beskrivna värderingshierarkin. Försäljningskostnaderna består av kostnader som är direkt hänförliga till den specifika försäljningen, exempelvis skatter på grund av försäljningen. Finns ingen aktiv marknad eller några transaktioner av liknande tillgångar som företagen kan använda sig av vid bestämmandet av det verkliga värdet får företagen använda sig av värdehierarkins tredje steg. Steget består som tidigare nämnt av nuvärdesberäknade framtida kassaflöden som tillgången förväntas generera för företaget och utgör nyttjandevärdet. (IAS 36, p. 20, Marton et al., 2008, sid. 260-261)

3.1.5.1 Angående nedskrivning av goodwill

Posten goodwill är betalning för de framtida ekonomiska fördelar som förvärvaren förväntar sig att få i framtiden men som inte är möjliga att identifiera och därmed redovisa som en enskild post. Det här kan exempelvis vara förväntade synergieffekter. Goodwill genererar inte några kassaflöden på egen hand utan är beroende av andra tillgångar. Ofta bidrar goodwill till kassaflöden hos flera av de förvärvade företagens kassagenererande enheter. Det här leder till att goodwill-posten inte kan nedskrivningsprövas separat utan prövas som en del av den kassagenererande enheten eller enheterna som den beror av. (Marton et al., 2008, sid. 269) Redan vid förvärvet ska goodwill, om möjligt, fördelas ut på de kassagenererande enheter som förväntas dra nytta av de synergier som förvärvet väntas medföra. Den kassagenererande enheten ska nedskrivningsprövas årligen om den tilldelats en del av den goodwill som uppkommit i samband med förvärvet. (IAS 36, p. 80, 89) I de fall där det enbart finns en koppling mellan en kassagenererande enhet och goodwill sker nedskrivningsprövningen i de fall där det finns en indikation på en värdenedgång (IAS 36, p. 88). Det ska även nämnas att nedskriven goodwill aldrig kan återföras (IAS 36, p. 124). Sammantaget är nedskrivningsprövningarna kring goodwill ganska komplicerade (Marton et al., 2008, sid. 269).

3.1.6 Revision

Enligt 3 § RevL skall ett företag ha minst en revisor. Revisorn skall enligt 5 § RevL, granska företagets årsredovisning, bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsbedömning kräver. I ABL kan det utläsas att revisionen ska utföras enligt god revisionsbedömning och lagstiftaren låter revisionsorganisationerna formulera vad god revisionsbedömning innebär. I Sverige bygger god revisionsbedömning väsentligt på internationell god sed. Förenklat kan god revisionsbedömning beskrivas som god sed bland erfarna revisorer. Utvecklingen av den goda seden sker internationellt, inom FAR och på de praktiserande revisionsbyråerna. (FAR Förlag, 2005 sid. 112)

Revision innebär följaktligen att revisorn planerar, granskar, bedömer och uttalar sig om årsredovisningen, bokföringen samt förvaltningen. I företag där ägarna har ett begränsat ansvar finns krav på hur företagets resultat och ställning ska redovisas utåt. Bolagets intressenter ska kunna lita på den ekonomiska informationen och förvaltningsinformationen som företaget lämnar. Det är styrelsen och verkställande direktören som ansvarar för informationen, men för att informationen ska bli mer tillförlitlig kvalitetssäkrar revisorn den. (FAR Förlag, 2005 sid. 11-12) Det konkreta målet med revisionen är att en revisionsberättelse ska lämnas från revisorn. Revisionsberättelsen innehåller uttalanden från revisorn angående företagets årsredovisning, bokföring samt den förvaltning som utövats av styrelse och VD. Företagets ekonomiska information och den förvaltning som utövats av styrelse och VD får genom revisionen alltså en ökad trovärdighet. (FAR Förlag, 2005)

sid. 14) Varje företag är unikt och ska därför granskas utifrån just det egna företags förutsättningar. Revisionerna börjar därför med insamling av information angående företaget så att revisorn och dennes medarbetare lär känna och förstår verksamheten hos det företaget som ska revideras. (FAR Förlag, 2005 sid. 21) Vidare är begreppet väsentlighet väldigt viktigt inom revisionen, det avgör hur revisionsarbetet utformas. Granskningen i samband med revisionen inriktas på de områden som bedöms vara väsentliga för att de fel och förhållanden som är så pass väsentliga att bedömningen av årsredovisningen och förvaltningen kan påverkas. (FAR Förlag, 2005 sid. 22-23) Förutom bedömningen av väsentlighet påverkar även riskbedömningen vad som granskas under revisionen. De risker som bedöms i samband med revisionen är för det första den inneboende risken. Den inneboende risken handlar om risken för fel i redovisningen eller förvaltningen som uppkommer på grund av företagens verksamhet. Vidare bedöms även kontrollrisken, fel som inte upptäcks i det egna företagens interna kontroller. Slutligen bedöms upptäcksrisken, risken för att väsentliga fel inte upptäcks i samband med revisionen. I och med de ovan nämnda riskerna finns det en viss risk att revisorn i sin revisionsberättelse gör ett felaktigt utlåtande, något som kallas för revisionsrisk. (FAR Förlag, 2005 sid. 23-26)

Revisorsnämnden har en statlig uppgift att se till att näringslivet har tillgång till revisorer som kan revidera aktiebolag med flera som bedriver ekonomisk verksamhet. Revisionen utförs av godkända eller auktoriserade revisorer eller av registrerade revisionsbolag. En av Revisorsnämndens huvuduppgifter är att utöva tillsyn över de kvalificerade revisorerna. Tillsynen kan ske genom att Revisorsnämnden tar emot och prövar anmälningar mot kvalificerade revisorer, öppnar granskningsärenden på grund av uppgifter i pressen och andra medier. Revisorsnämnden genomför även kontroller genom uppsökande verksamhet som går ut på att kontrollera att den revision som utförs håller hög kvalitet. Urvalet av vilka revisionsbyråer och revisorer som granskas på detta sätt sker systematiskt och riskbaserat. Om Revisorsnämnden i något ärende finner att en kvalificerad revisor har åsidosatt sina skyldigheter kan de meddela revisorn en disciplinär åtgärd. En disciplinär åtgärd är en erinran, en varning eller ett upphävande av godkännandet, auktorisationen eller registreringen. Revisorsnämnden har ett ansvar att kontrollera att revisorerna följer god revisionssed och god revisorssed, samt att sederna utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Besluten om en disciplinär åtgärd fattas av tillsynsnämnden. Tillsynsverksamheten består av fyra delar; systematisk och uppsökande tillsyn (SUT), löpande kvalitetskontroll, disciplinärenden och förhandsbesked. (Revisorsnämndens webbplats)

3.2 Tidigare forskning

3.2.1 Angående brister i implementeringen av IFRS 3

Björn Gauffin och Sven-Arne Nilsson har i fyra artiklar i tidskriften Balans under åren 2006-2009 presenterat en undersökning angående tillämpningen av IFRS 3. De har med hjälp av undersökningen kartlagt hur företag som tillämpar IFRS 3 har redogjort för sina rörelseförvärv i de finansiella rapporterna, och speciellt hur företagen identifierat immateriella tillgångar. (Gauffin & Nilsson, 2006-2009) Gauffin och Nilsson har undersökt samtliga noterade företag på Stockholmsbörsen. De har bland annat försökt att se utvecklingen mellan åren, hur företagen förklarat goodwill-postens storlek samt hur företagen behandlar nedskrivningen av de eventuellt särredovisade immateriella tillgångar som uppkommit i och med förvärvet. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 43)

Till en början presenterades hur företagen fördelat anskaffningsvärdet. Under 2008 fördelade det sig på så sätt att 25 procent var nettot av materiella tillgångar och övertagna skulder, 20 procent var immateriella tillgångar och hela 55 procent av anskaffningsvärdet redovisades som goodwill. Dessa siffror hade varit liknande under tidigare år med en viss ökning av goodwill under 2007. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 43-44) När det gällde uppdelningen mellan immateriella tillgångar och goodwill visade undersökningen bland annat att 20 procent av företagen som genomfört ett rörelseförvärv inte särredovisat några immateriella tillgångar alls utan hänfört allt till goodwill samt att 7 procent av rörelseförvärven hade en köpeskillning som motsvarade nettot att förvärvade tillgångar och övertagna skulder. För övriga företag varierade fördelningen, men antalet förvärv med en relativt större andel immateriella tillgångar var färre än de med en större andel goodwill. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 44-45)

Gauffin och Nilsson studerade även vilka immateriella tillgångar som särredovisats och kom fram till att de största grupperna var kundavtal/-relationer, system/teknologi och varumärken. De tillade även att det var en stor blandning av olika begrepp som använts i de olika företagen. Vidare beskrev Gauffin och Nilsson i artikeln att specifikationerna över de immateriella tillgångarna i många fall var bristfälliga och att cirka 1/3 inte hade någon specifikation alls. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 45) Även förvärvsnoterna hade analyserats och artikelförfattarna fann där flera bra exempel men även vissa brister. Ett exempel på en förvärvsnot som artikelförfattarna fann märklig beskrev att ett företag i undersökningen i två fall identifierat två olika immateriella tillgångar i samband med förvärv. Tillgångarna hade sedan värderats till exakt samma värde, något som Gauffin och Nilsson anses vara konstigt. Ytterligare ett exempel på en förvärvsnot som ifrågasattes av artikelförfattarna handlade om att ett företag underlåtit att identifiera en immateriell tillgång. Det handlade bland annat om kundrelationer, en post som företaget inte ansett gått att urskilja på grund av att den inte kunde säljas. Artikelförfattarna menade dock att posten gick att urskilja och därmed borde ha identifierats och redovisats separat. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 45)

Ytterligare en fråga som undersöktes och som presenterades i artiklarna var företagets syn på de särredovisade immateriella tillgångarnas nyttjandeperioder och avskrivningstider. Undersökningen visade att drygt 20 procent beskrev de särredovisade immateriella tillgångarnas specifika nyttjandeperioder. Övriga lämnade dock allmänna avskrivningstider för sina tillgångar. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 45-46)

Gauffin och Nilsson kom fram till att det skett en förbättring från deras första undersökning av 2005 års finansiella rapporter fram till rapporterna 2008. Trots det visade dock undersökningen att det fortfarande var cirka en tredjedel som fortfarande inte gav någon beskrivning alls. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 46) Avslutningsvis konstaterade artikelförfattarna att goodwill och övriga immateriella tillgångar blir en allt större och viktigare del i många av börsbolagen. De ansåg att det fortfarande fanns stora skillnader mellan företagen i hur de behandlade rörelseförvärv och tolkade IFRS 3. I och med det menade Gauffin och Nilsson att det för användarna av de finansiella rapporterna kan vara svårt att förstå effekterna av rörelseförvärv och att det är svårt att göra jämförelser företagen emellan, vilket är syftet med standarden. (Gauffin & Nilsson, 2009 sid. 46)

3.2.2 Möjliga orsaker till brister i implementeringen av IFRS 3

Även Marton och Rehnberg har studerat de svenska börsbolagens implementering av IFRS 3, de har studerat IFRS 3:s tre första åren (2005-2007). De kom i sin artikel fram till att i enbart 15 procent av de genomförda förvärven identifierades fler immateriella tillgångar än det redovisades goodwill samt att 25 procent inte identifierade och redovisade några immateriella tillgångar skilt från goodwill. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 8) De konstaterade även att de immateriella tillgångar som identifierats och redovisats separat från goodwill antagligen inte motsvarade de identifierbara immateriella tillgångarnas fulla värde. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 12) Marton och Rehnberg ställde sig frågande till de ovan beskrivna konstaterandena och kom i sin rapport med förslag på olika anledningar. Till en början tog de upp att det kunde finnas ett definitionsproblem samt att redovisningen i stort fortfarande var väldigt fokuserad på materiella tillgångar. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 12) De tog även upp om det kunde bero på inlärningsproblem och menade på att IFRS 3 i vissa fall skulle innebära ett nytt synsätt på immateriella tillgångar. Författarna av rapporten konstaterade dock att inläringen verkade ha skett i ett steg och de kunde inte finna någon inlärningskurva som tydde på att inläringen ökade med tiden. De kunde dock konstatera att fler immateriella tillgångar verkade identifieras när förvärvet var väsentligt för köparen. Anledningen till det troddes vara att mer tid lades ned på förvärvsanalysen i samband med förvärv av större väsentlighet för företaget samt att externa experter i många fall användes. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 12)

Författarna av rapporten hade vidare undersökt graden av identifiering beroende på företagsstorlek och konstaterade att större företag identifierade en större andel immateriella tillgångar än små företag. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 12) Marton och Rehnberg såg i sin undersökning även vissa tecken på att skuldsättningsgraden, och därmed beroendet av kreditgivare, kunde påverka hur väl företagen implementerat standarden. De kom fram till att det här troligen kunde förklaras av att skuldsatta företag tjänar på att visa specifika immateriella tillgångar istället för en stor goodwill-post. Företaget ser "rikare" ut med flera tillgångar istället för en goodwill-post som skulle kunna ifrågasättas. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 12)

Avslutningsvis konstaterade författarna av rapporten att IASB borde arbeta om IFRS 3 på ett som sätt säkerställer att företagsledningens bedömningsutrymme inte utnyttjas på ett olämpligt sätt. (Marton & Rehnberg, 2009, sid. 12)

4. EMPIRI

I avsnitt fyra presenteras författarnas personliga intervjuer samt telefonintervjuer i löpande text, mailintervjuerna presenteras i tabellform och resultatet av webbenkäten i diagram.

4.1 Intervjuer

4.1.1 Personligintervju med en group controller

Den 21 april 2010 genomförde författarna en personlig intervju med en group controller på ett börsnoterat företag, intervjuperson A. A ansvarar för företagets publika och interna rapportering. Den publika rapporteringen består av årsredovisningar, delårsrapporter med mera och den interna rapporteringen består av managementinformation och dylikt. Områden och frågeställningar som berördes i intervjun och som beskrivs i sammanställningen nedan var bland annat frågor angående IFRS i ett generellt perspektiv, företagets arbete i samband med företagsförvärv enligt IFRS 3, revisorernas arbete i samband med företagsförvärv, samt frågor angående de brister i tillämpningen av IFRS 3 som framkommit i tidigare beskrivna forskningen.

4.1.1.1 IFRS – i ett generellt perspektiv

A ansåg att IFRS har utvecklats i en riktning som mer uppfyller akademikernas drömmar än det behov som finns bland analytiker och aktieägare på marknaden. IFRS och dess utveckling har enligt A gjort att de publika rapporterna har ökat mycket i omfattning. Det här har i sin tur lett till att den ambitionen som IASB haft med att ge användarna av rapporterna bättre förståelse genom att ge dem mer info, inte alls fungerat. A menade att läsarna "*inte ser skogen för alla träd*", de ökade upplysningskraven som kommit från IASB har helt enkelt lett till en tyngre framställning i rapporterna. Ytterligare ett bevis på det här menade A är att det numera går att beställa "*light-versioner*" av de ordinarie rapporterna från vissa företag. De är torftigare än de ordinarie men väljs av vissa aktieägare då den ordinarie anses för tungläst. A beskrev vidare att hanteringen av vissa redovisningsfrågor, exempelvis skatter, pensioner och företagsförvärv, kräver att läsaren är väldigt kunnig inom redovisning för att denne ska kunna förstå. Skämtsamt beskrev A det som att läsaren i stort sätt måste vara auktoriserad revisor, redovisningsteoretiker eller framställare av finansiella rapporter för att helt kunna förstå de finansiella rapporterna. Exemplet med uppskjutna skatter, en avancerad redovisningsfråga, togs upp och A menade att det inte är speciellt många analytiker som förstår den posten och att effekten av det blir att de helt enkelt inte bryr sig om den posten. A poängterade även att det här inte är någon brist i framställningen och presentationen av redovisningen utan en konsekvens av det nu gällande regelverket från IASB.

4.1.1.2 Konsekvenser och problematik till följd av IFRS

Även fast företaget följer det befintliga regelverket är de alltså inte helt positiva till det och de tycker att IASB misslyckats på flera sätt. A menade att tanken och ambitionen kan vara god men att det finns ett för stort glapp mellan det som är teoretiskt tilltalande och det som analytikerna och investerarna har ett behov och nytta av. Enligt A tar, som nämnt ovan, användarna inte hänsyn till de poster som de inte förstår. Som exempel ges allokeringen av övervärden enligt IFRS 3 där en större del av analytikerna antagligen inte förstår vad grunden till allokeringen är och hur företagen faktiskt kan styra den. Något som kan få ännu större effekter eftersom IASB, precis som det amerikanska regelverket, ej längre tillåter att goodwill skrivs av löpande. Förbudet mot avskrivningar kan, enligt A, i och för sig förstås ur ett teoretiskt perspektiv. A tog CocaCola's varumärke som exempel, ett varumärke som anses väldigt starkt. A menade dock att det inte finns några garantier för att ett

varumärke kommer att vara starkt för evigt. Exempelvis skulle ett varumärke som CocaCola kunna komma att minska i värde på sikt som en följd av nya hälsotrender, smakmixer och så vidare. A beskrev att ett möjligt framtida scenario är att det kommer att samlas stora poster med oavskriven goodwill i företagen. Ett scenario som skulle kunna medföra stora effekter när vi kommer in i nya kriser. När goodwill-posten nedskrivningsprövas i kristider kan företagen tvingas till stora nedskrivningar på grund av att värdet på goodwill-posten ej längre finns i företaget, något som vid stora nedskrivningar skulle påverka resultatet kraftigt negativt. A och det företag som denne representerar hade gärna sett att en löpande avskrivningsmöjligheten skulle ha funnits kvar för goodwill istället för att övervärden nu ska allokera till andra tillgångar. Det hade lett till en mer jämn fördelning av värde minskningen.

A menade på att alla som sysslar med den här redovisningsfrågan förstår hur stort svängrum det finns för de tillämpande företagen både i hur de väljer att allokera och till vad. A gav exemplet att de tidigare haft kontakt med externa konsulter men sedan valt att ta över arbetet själva då de ansåg att resultatet blev mer rättvisande då. Exempel på ett förslag som de fått från externa konsulter i en fastighetsvärderingsfråga skulle ha medfört stora realisationsförluster för företaget vid en eventuell framtid försäljning av fastigheten. Med det här ville A, enligt författarnas uppfattning, illustrera att värderingarna som görs i samband med allokeringarna enbart är nuvärdesmodeller där företagen kan stoppa in de siffror som gör att de får det resultat som de önskar.

4.1.1.3 Arbetet med att hålla sig uppdaterad

IASB: s standarder utvecklas löpande och för att hålla sig uppdaterad gällande utvecklingen prenumererar företaget på nyhetsbrev och tidskrifter inom ämnet. De tittar även på hur regelverket tidigare tillämpats, men då reglerna är relativt nya finns det inte alltid så mycket att gå på. Tolkningsproblem tas upp och diskuteras tillsammans med revisorerna. Uppdateringsarbetet är relativt kontinuerligt på företaget och varierar i belastning beroende på förändringarnas omfattning.

4.1.1.4 Arbetet omkring förvärvet

Redan innan ett förvärv genomförs företaget, enligt A, en grundlig värdering av det företag som är tänkt att förvärvas. Basen för värderingen är de förväntade framtida kassaflödena som nuvärdesberäknas. Grunden för själva beräkningen ligger i antaganden från företaget men också i information angående förvärvsobjektet som företaget fått ta del av. De räknar ofta ut två värden, dels ett värde för en kortare tidsperiod men även ett terminalvärde för en senare tidpunkt. Den här värderingen och beräkningsmodellen använder sedan företaget vid allokeringen av de övervärden som finns. A förtydligade att det hos dem finns en tydlig länk mellan den värdering som genomförts innan företagsförvärvet och allokeringen av övervärden som sker efter förvärvet, något som A menar inte är fallet i alla företag. Vid allokeringen av övervärden tittar de först på vilka övervärden som tillhör de materiella tillgångarna och går sedan över till arbetet med att identifiera de immateriella tillgångar som finns. Bland annat kollar de på patent, icke-patenterat kunnande, människor, ritningar, varumärken och även eventuella kundrelationer. Visst värde kan, enligt A, även finnas i icke-konkurrensklausuler. Vad som identifieras beror på vad det är för företag som förvärvats, vad det är som företaget betalar för och hur det är tänkt att företaget ska integreras i koncernen. Ett första alternativ är om produkterna hos det förvärvade företaget är tänkta att gå in under det egna företaget och dess varumärke. I de fallen blir det förvärvade företags varumärke inte lika värdefullt utan där är det främst patent och icke-patenterat kunnande som utgör de immateriella tillgångar

som företaget betalar för. Ett andra alternativ är när det förvärvade företaget istället arbetar med eftermarknad under eget varumärke, då blir givetvis varumärket viktigare och en större del av övervärdena allokeras dit. Ett tredje alternativ är blandning av de två ovan nämnda och då blir även identifieringen av immateriella tillgångar bredare. Det är alltså tre olika immateriella tillgångar, varumärke, patent och icke-patenterat kunnande, som i de flesta fallen är det viktigaste immateriella tillgångarna vid deras förvärv, och det är de som de bollar med beroende på vilken typ av företag som förvärvas. A påpekade att allokeringen är en större bedömningsfråga än man kan tro. Det här i och med att det helt är upp till företagen att avgöra vad som är lämpligt att lägga på de olika immateriella tillgångarna utifrån de antaganden som gjorts.

4.1.1.5 Möjliga orsaker till att immateriella tillgångar inte identifieras

A menade att det finns flera anledningar. Ork, okunskap och ovilja att ta in extern hjälp på grund av kostnader med mera är exempel som tas upp. A tror även att många praktiker anser att de antaganden som görs i samband med allokeringen blir alltför flyktiga, att det ligger för nära goodwill och att de därför inte gör sig besväret att allokera utan hänför större delen av övervärdena på goodwill. Återigen poängterade A att det här kan komma att leda till stora goodwill-poster i företagens finansiella rapporter i framtiden eftersom löpande avskrivning av goodwill ej längre tillåts.

4.1.1.6 Anledningen till att upplysningskraven i vissa fall ej uppfylls

Även gällande upplysningskraven som ställs av IFRS 3 har det i tidigare forskning framkommit att många företag inte lever upp till kraven när det gäller vad den återstående goodwill-posten består av. Enligt A anser företaget att de är medvetna om vad upplysningskraven i IFRS 3 innebär och att de försöker få med de uppgifter som krävs för att uppnå dessa på ett lämpligt sätt. A beskrev att noterna ofta blir långa eftersom det är väldigt mycket som ska tas med men att de även använder sig av tabeller i noterna för att förtydliga. Ca 40-50 % av övervärdena brukar bli kvar som en goodwill-post medan resten fördelas ut på specifika tillgångar. Anledningen till att företag inte alltid når upp till kraven, rent allmänt, kunde enligt A ha sin grund i liknande orsaker som de som presenterades ovan angående själva identifieringen av de immateriella tillgångarna. Där gavs exemplen att praktikerna i många fall tycker att det är för svårt, dyrt och osäkert. A menade på att skillnaden mellan att ha en residual som verkligen är en residual och en framräknad post som bygger på något som i många fall anses vara lösa antaganden upplevs som för liten för att praktikerna ska lägga ner det arbete som behövs. A tryckte här på att det kan finnas ett problem då normsättaren tror att det är möjligt att allokera en större grad av övervärdena än vad som praktiskt är möjligt. A beskrev att företagen visst kan kasta ur sig värden och allokera dem, men hur tillförlitligt är det egentligen? I ett annat företag hade övervärdena antagligen allokerats annorlunda. Kanske med all rätt, företag är olika, men det är svårt att veta.

4.1.1.7 Revisorernas roll vid arbetet med företagsförvärv

När det gäller revisorernas roll menade A att de inte kan göra mycket mer än att pröva om företagens antaganden i samband med värderingen, allokering och så vidare är rimliga. Deras bevisbörda är, enligt A, hopplös och det är inte lätt för dem att säga till några som arbetat med processen länge och är insatta att det borde göras på ett annat sätt. Visserligen kan en diskussion tas angående den använda diskonteringsräntan eftersom det där finns marknadsvärden att gå på men gällande antaganden om kassaflöden och allokering är det inte lika lätt. A gissade på att de helt enkelt får lita på att företaget har något vett i de antaganden och den allokering som gjorts.

4.1.1.8 Framtiden för IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet

Vid frågan om framtiden för IFRS i stort och IFRS 3 mer specifikt trodde A generellt sätt att IASB kommer att behöva ta hänsyn till vad praktikerna tycker om regelverket. Enligt A har IASB inte lyckats med analytikerperspektivet ur analytikernas synvinkel och tror vidare att de kommer att tvingas till en verklighetsanpassning. Att EU måste godkänna standarderna är något som A anser är bra då det har lätt till ett nyttigt uppvaknande för IASB. De har fått lite motstånd, debatt och de kan inte längre bara besluta om vad som helst. Det har, enligt A, tidigare varit teoretikernas drömparadis men det krävs att IASB lyssnar på praktikerna och analytikerna. Det är viktigt att se vilka delar det verkligen finns ett behov av och som används vid beslutfattande, istället för att se hur mycket det är möjligt att få fram. A gjorde jämförelsen med en önskelista, är det möjligt att önska sig mycket gör man det, även fast allt kanske inte är nödvändigt.

När det gäller framtiden för IFRS 3 skulle A gärna se att det återigen blev möjligt att skriva av goodwill årligen, utan att det utgör hinder för att kraven på allokering finns kvar. Enligt A är den teoretiska skillnaden mellan en residual och en framräknad goodwill-post för hårfin, vilket leder till att stora goodwill-poster kommer att ackumuleras i företagen. A ställde sig frågan om vem som ska våga sätta stopp och skriva ner posterna i framtiden? Att det inte hände mycket i frågan under den senaste finanskrisen tror A beror på att det inte var så många företag som visade enormt stora förluster, men kanske är det vad som behöver hända? A beskrev återigen det konceptuella problem som A anser det finns när företagens finansiella ställning till stora delar kan komma att bestå av en goodwill-post. En post som många tydligen har problem att beskriva vad den består av och frågan är då vilket värde som verkligen finns där? Vidare beskrev A att nedskrivningsprövningen av goodwill görs med hjälp av nuvärdesberäkningar, på liknande sätt som den en gång uppstod, vilket medför att även nedskrivningsprövningarna till viss del styrs av företagets antaganden. A menade på att vi antagligen inte har kommit till den punkten där goodwill-posterna ej längre kan berättigas vid nedskrivningsprövningarna, men att vi säkert kommer att göra det. A exemplifierade i ett möjligt scenario där det finns en goodwill-post på 30 och en nuvärdesberäkning som berättigar posten på 60. Om nuvärdesberäkningen sjunker från 60 till 31, nästan en halvering av värdet, kommer ändå inte goodwill-posten att påverkas. Innebörden av det här blir alltså att det "verkliga värdet" på goodwill kan sjunka utan att det märks i de finansiella rapporterna. Nedskrivningen av goodwill kommer alltså att ske först när det verkligen blir kris, enligt A. Hade årliga avskrivningar fått göras hade inte det beskrivna problemet uppstått. A menade att det finns två möjliga scenarion för hur det här kommer att uppmärksammas. Antingen börjar analytikerna ifrågasätta de stora posterna och dess "verkliga värden" eller så börjar stora nedskrivningar att göras och då kommer analytikerna att känna sig "lurade". Att nedskrivningarna börjar göras tror A kan komma att bero på kriser, VD-byten eller liknande.

4.1.1.9 Minskad jämförbarhet mellan företagen?

På grund av olika grader av allokering och därmed olika av-/nedskrivningsunderlag är det rimligt att anta att jämförbarheten mellan företagen kan bli lidande. A trodde att så mycket väl kan vara fallet. De som allokerar mer kommer att skriva av löpande medan de som redovisar och ackumulerar större delen av övervärdena i en goodwill-post kommer att redovisa enstaka, större, nedskrivningar. Även det här kan komma att framtvunga en utveckling, enligt A. Dock menade A att den här problematiken

antagligen inte kommer att vara lika utlösande eftersom det även finns mycket annat som bidrar till en försämrad jämförbarhet.

4.1.1.10 Analyserande sammanfattning i punktform

- Enligt A har IFRS utvecklats i en riktning som mer uppfyller akademikernas drömmar än det behov som finns bland analytiker och aktieägare på marknaden. A menade att tanken och ambitionen kan vara god men att det finns ett för stort glapp mellan det som är teoretiskt tilltalande och det som analytikerna och investerarna har ett behov och nytta av.
- De finansiella rapporternas ökade omfattning innebär enligt A att IASB:s ambition att ge användarna av rapporterna bättre förståelse genom att ge dem mer information, inte alls fungerat. A menade att läsarna *"inte ser skogen för alla träd"*.
- Enligt A är de finansiella rapporterna för svåra och A menar skämtsamt att läsaren behöver vara auktoriserade revisor, praktiker eller akademiker får att kunna förstå dem.
- A menade att alla som arbetar med värderings- och identifieringsarbete i enlighet med IFRS 3 vet hur stort svängrum företagen har i samband med arbetet. Som författarna tolkar det är det till viss del möjligt för företagen att *"stoppa in"* siffror i beräkningarna som ger det svar som företaget önskar.
- Företaget där A är verksam arbetar med en arbetsmodell i samband med företagsförvärv. Det inledande värderingsarbetet är sedan sammankopplat med det senare redovisningsarbetet. De identifierar främst tre olika immateriella tillgångar. De här identifieras i olika utsträckning beroende på hur företaget i framtiden ska integreras och arbeta i koncernen.
- Ork, okunskap och ovilja att ta in externa experter på grund av kostnaden var möjliga orsaker som A tog upp gällande bristerna i identifieringsarbetet i samband med IFRS 3. A presenterade även en osäkerhet hos praktikerna gällande att de antaganden som görs i samband med identifieringen är allt för flyktiga som ytterligare en möjlig orsak. A trodde att liknande orsaker ligger bakom bristerna gällande upplysningskraven i IFRS 3.
- Revisorernas roll är enligt A begränsad då de, enligt A, enbart kan pröva att företagens antaganden i samband med identifierings- och värderingsarbetet är rimliga.
- A tror att IASB i framtiden kommer att behöva lyssna på och ta hänsyn till praktikernas åsikter om regelverket.
- Specifikt för IFRS 3 önskade A att det var möjligt att systematiskt skriva av goodwill-posten årligen för att, som författarna tolkar det, få en jämnare resultatpåverkan. A befarar nämligen att goodwill-posten i framtiden kan komma att dominera företagens balansräkningar och att det kan bli stor negativ resultatpåverkan när posten måste skrivas ned i samband med nedskrivningsprövningarna i kriser eller liknande.

4.1.2 Personligintervju med en revisor för publika bolag

Den 27 april 2010 genomförde författarna intervjun med revisor, intervjuperson B. B arbetar som auktoriserad revisor och är kontorschef på den byrån där denne är verksam. B:s kunder är bland annat börsnoterade företag samt större internationella koncerner. Ett antal av dessa bolag tillämpar IFRS som redovisningsprincip. Områden och frågeställningar som berördes i intervjun och som beskrivs i sammanställningen nedan var frågor angående IFRS i ett generellt perspektiv, revisorernas arbete och skyldigheter i samband med företagsförvärv, företagets arbete i samband med företagsförvärv samt frågor angående de brister i tillämpningen av IFRS 3 som framkommit i tidigare beskriven forskning.

4.1.2.1 IFRS – i ett generellt perspektiv

Författarna undrade vad B generellt anser om IFRS och IFRS 3. B anser att det generellt är bra med ett enhetligt och transparant regelverk. Det är bra att bolag tillämpar samma regelverk eftersom revisorn eller annan då vet vad som gäller när denne analyserar bolag med olika nationell härkomst. IFRS har ett rimligt universellt språk gällande redovisningen. IFRS är, enligt B, ett detaljerat regelverk men det är dock inte alltid möjligt att reglera alla tänkbara situationer i standarderna. Det är väldigt viktigt för revisorerna att hela tiden hålla sig uppdaterade kompetensmässigt då regelverket ständigt förändras och förnyas. Det är en utmaning men B anser att avsikterna med regelverket i grunden är bra. B menade dock att det är viktigt att ha klart för sig att det i praktiken inte är helt problemfritt att tillämpa regelverket.

4.1.2.2 Arbetet med att hålla sig uppdaterad

För att medarbetarna på byrån ska vara uppdaterade gällande utvecklingen av IFRS arbetar byrån på följande sätt. De har dels en grupp medarbetare som endast arbetar med de företag som tillämpar IFRS. Medarbetarna måste årligen gå en utbildning där de tar del av uppdateringar och dylikt för att hålla sig uppdaterade och öka sin kompetens. Vidare har byrån även ett antal interna nyhetsbrev som revisorerna ska ta del av. Byrån har även, på en nationell nivå, redovisningsspecialister i ämnet som har specifik kunskap i frågorna dit revisorerna alltid kan vända sig. Beroende på de börsnoterade företagens storlek ska årsredovisningen genomgå en kvalitetskontroll varje år, vartannat eller vart tredje år. Vid denna kontroll kvalitetssäkrar redovisningsspecialisterna årsredovisningarna för bolagen som tillämpar regelverket, om årsredovisningarna har gjorts på rätt sätt. Byrån sammanställer även checklistor på hur revisorerna ska gå igenom årsredovisningarna hos de företagen som tillämpar IFRS. Beroende på storleken av de ändringar som genomförs i IFRS behandlas de olika mycket.

B anser att det som generell revisor inte är möjligt att kunna allt om upplysningsnoter och så vidare, trots att B har en spets mot IFRS. Därav behöver den enskilda revisorn hjälp. Hjälpen fås genom de uppräknade sätten ovan. Det är viktigt att ha i åtanke att det är revisorns uppgift att hålla sig uppdaterad och att det därför är av stor vikt för revisorn att följa den utveckling som sker på redovisningsområdet.

4.1.2.3 Begreppen relevans och tillförlitlighet

Vidare undrade författarna om begreppen relevans och tillförlitlighet som presenteras i referensramen är problematiska för företagen att uppfylla vid arbetet med IFRS 3. Enligt B var det inte så problematiskt tidigare, då företagets redovisning var mer försiktig eftersom den då utgick

från anskaffningsvärden. Numera, när redovisningen utgår från verkliga värden, menar B att siffrorna som presenteras är relevanta när de fastställs. Det finns ingen garanti för att siffrorna är relevanta när årsredovisningen presenteras eftersom mycket kan ha hänt under de tre till fyra månaderna som hinner gå innan årsredovisningen presenteras. Då är det inte säkert att siffrorna varken är relevant eller tillförlitliga. Det här kan vara ett problem i samband med exempelvis en finanskris då siffrorna kan ändras både mycket och fort. Frågan är då om analytikerna är medvetna om att värdena kan ha ändrats? B menade att det är svårt att generalisera. Det finns nog både analytiker som är medvetna om det och även de som inte är det. Risken att värdena inte är relevanta och tillförlitliga är olika från företag till företag. Poster som har stött på mest kritik i frågan är redovisning av goodwill/företagsförvärv samt finansiella instrument, dessa poster har störst risk och ofta rör det sig om stora värden. Det är då väldigt svårt att få till en relevant och tillförlitlig siffra, siffran blir mer av en färskvara.

4.1.2.4 Företagens arbetsmodell i samband med företagsförvärv

Diskussionen fördes vidare på om företagen arbetar utifrån någon speciell arbetsmall vid arbetet med IFRS 3. B menade att så nog är fallet, men tillade att det beror lite på situationen och företaget. B upplever att företagen tenderar att anstränga sig mer vid värderingen och identifieringen om det förvärvande företaget är ett större bolag och om det handlar om förvärv till större värden, värderingsstöd tas ofta in och så vidare. B menade att IFRS 3 i dessa fall verkligen följs, företagen identifierar immateriella tillgångar och kommer sedan fram till en goodwill-post. B upplever att det ibland tas genvägar i mindre företag med enstaka förvärv och där förvärven är av mindre värden. Eftersom företagen på börsen är olika stora går det inte alltid att jämföra dem med varandra. Revisorerna får, enligt B, göra en bedömning om vad som är rimligt att kräva av det specifika företaget gällande värderingen och identifieringen vid ett rörelseförvärv.

4.1.2.5 Möjliga orsaker till att immateriella tillgångar inte identifieras

Revisorn fick frågan vad denne tror att det kan bero på att inte alla immateriella tillgångar som borde gå att identifiera i samband med rörelseförvärv enligt IFRS 3 identifieras. B menade att det är en kombination av flera saker, en orsak kan vara att det handlar om mindre belopp. Företaget kan inte lägga ner två miljoner kronor i konsultkostnader på att identifiera olika immateriella tillgångar vid ett företagsförvärv på tio miljoner kronor. I ett sådant fall får företaget se om det finns någon större post som går att identifiera och sedan ta resten som goodwill. B tror även att identifieringen beror på vad företaget köper, själva objektet. Köper företaget exempelvis en distributör vet de att de köper en kundlista men köper företaget något som är svårare att ta på är det inte lika lätt att identifiera specifika immateriella tillgångarna. Det här gäller framför allt om det är ett mindre företag med en mindre plånbok eller liknande, då blir det lätt att företaget försöker att ta en genväg. Gällande stora företag samt större belopp görs det, enligt B, en grundligare värdering i enlighet med IFRS 3. Eftersom det finns ett antal bolag på börsen som är små kan det bli ett felslag när jämförelser görs rakt av.

4.1.2.6 Anledningen till att upplysningskraven i vissa fall ej uppfylls

Att företag inte följer upplysningskraven gällande vad goodwillposten består av, beror enligt B på samma anledningar som tidigare tagits upp. Företagen kommer fram till en goodwill-post som blir över efter identifieringen av andra immateriella tillgångar och sedan stannar de där, de fortsätter

inte att analysera vad posten kan innehålla. Posten ska dock vara försvarbar vid ett årligt nedskrivningstestet.

4.1.2.7 Revisorernas arbete och god revisionsred på området

Författarna undrade då vad god revisionsred är i frågan. Ska revisorerna anmärka i revisionsberättelsen om företagen inte har genomfört upplysningskraven? B svarade att det är ingenting de gör på den detaljnivån. Deras uppgift är att granska årsredovisningen och de tilläggskraven som finns. Sedan upplyser de sina kunder om att de i sin tur ska upplysa om vissa saker. Företagen säger ofta okej det ska vi göra men att det inte görs kan beror på att det inte är praktiskt möjligt, det kostar mycket, att de ej finner informationen tillgänglig eller att företaget helt enkelt inte tagit förvärvsanalysen så långt och djupt. Antingen upplyser företagen om att de ej har gått längre eller så stannar de där men upplyser inte om det. Det blir då upp till revisorn att bedöma om det är något att anmärka på. B anser att det ska väldigt mycket till för att revisorn ska anmärka i revisionsberättelsen på att företaget ej har lämnat upplysningar i enlighet med IFRS 3. Det som skulle kunna leda till en kommentar i revisionsberättelsen är om ledningen och revisorerna är helt oense om goodwill-postens belopp. Revisorerna kan dock skriva till VD eller styrelse att de starkt rekommenderar att de bör upplysa om vad posten består av, men som sagt ska det mycket till för att en anmärkning ska ges.

I processen med ett rörelseförvärv är revisorn, enligt B, med under hela vägen. Självfallet hjälper de inte till med värderingen, men de finns där som ett stöd. Det skulle, enligt B, inte fungera för revisorn att komma in i slutskedet av ett förvärv. De krävs att revisorn är med och förstår förvärvsanalysen allteftersom för att kunna göra en rimlighetsbedömning samt för att kunna göra ställningstaganden om antagandena som företagen har gjort är rimliga och så vidare. Det blir en indirekt revision under arbetets gång, de utvärderar de antagandena som görs och ifrågasätter om de skulle kunna göras på ett annat sätt. Exakt vad revisorn gör vid ett förvärv beror på. I vissa fall görs rimlighetsbedömningar och i andra fall rena ställningstaganden men i slutändan handlar det om att hjälpa företaget att göra rätt samt att underlätta diskussionen med VD och styrelse inför årsbokslutet. B upplever att företagen alltid är mottagliga för deras hjälp.

4.1.2.8 Framtiden för IFRS 3

Författarna undrade vidare om B tror att tillämpningen av IFRS 3 kommer att förändras. B menade att det är så pass stora förändringar i den nya standarden att de antagligen kommer att arbeta mer med IFRS 3. Givetvis ska köparen räkna rätt inför betalning och så vidare vid ett företagsförvärv men företagen måste redan vid tanken om att förvärva ett företag tänka på hur det kommer att påverka redovisningen. Medvetenheten om detta fenomen är något som enligt B har ökat i styrelser. Det har blivit komplicerade redovisningsfrågor kring företagsförvärv som kanske inte alltid de mest logiska eller de som företagen är van vid. Det här medför att det är viktigt att påbörja arbetet redan vid köptillfälllestanken och göra det till en process, istället för att ta det några månader innan bokslutet.

4.1.2.9 Uppnås syftet med IFRS?

En diskussion inleddes om att syftet med IFRS 3 är att ge läsaren en bättre förståelse för de finansiella rapporterna, samt om detta syfte uppnås. Enligt B:s mening beror det på vem som är läsare. De finansiella rapporterna vänder sig i förstahand till den som är rimligt insatt i både företaget och regelverket. Tanken är att de i de finansiella rapporterna ska få "stöd på vägen" för att förstå

redovisningsprinciperna som företaget använder. Ser man till den genomsnittlige aktieägaren kan det vara svårt för denne att ta till sig all information, men de är ju dock inte den primära målgruppen, menade B. Det finns en risk för att det kommer att uppstå A- och B-lag vid läsning av rapporterna, något IASB är väl medvetna om. B ansåg även att informationen i rapporterna har fått ett kortare bäst föredatum de senaste ett och ett halvt till två åren.

4.1.2.10 Analyserande sammanfattning i punktform

- B anser att det generellt sätt är bra med ett enhetligt regelverk bland de noterade bolagen men tillägger att tillämpandet av regelverket i praktiken inte är problemfritt. Revisorn och byrån som denne representerar arbetar strukturerat med att uppdatera sig kring regelverket och betonar att det är ett arbete som är mycket viktigt för en revisor.
- Enligt B beror användandet av en arbetsmodell i samband med företagsförvärv i enlighet med IFRS 3 på den enskilda situationen och det enskilda företaget.
- B anser det finnas en tendens att företagen anstränger sig mer i arbetet med standarden när det gäller större värden och då det förvärvande företaget är större. Vissa mindre företag tar, enligt B, ibland genvägar för att nå fram till sina siffror. Revisorerna gör en bedömning av vad som är rimligt att kräva av det enskilda företaget.
- B menade att orsaken till att identifiering av immateriella tillgångar inte sker i den utsträckning som det borde är en kombination av flera saker. En orsak kan vara att det handlar om mindre belopp. Identifieringsarbetet är ofta kostsamt och företagen kan inte lägga ner för mycket pengar relativt förvärvets storlek. Ytterligare en orsak kan, enligt B, vara typen av företag som förvärvas. Vissa företag har "lätta" immateriella tillgångar att identifiera, andra inte. Är det svårt kostar det mer och då är det enligt B främst de större företagen som lägger ner pengarna och gör en grundlig utredning.
- Eftersom det finns ett antal bolag på börsen som är relativt sett små menade B att det kan bli ett felslag när jämförelser görs rakt av. Författarna tolkar det som att de mindre företagen "dra ner" siffrorna i den tidigare forskningen och undersökningarna som gjorts och som visat på en bristande implementering.
- Att företag inte följer upplysningskraven gällande vad goodwill-posten består av beror, enligt B, på samma anledningar som tidigare tagits upp.
- B anser att det ska väldigt mycket till för att revisorn ska anmärka i revisionsberättelsen på att företaget inte har lämnat upplysningar i enlighet med IFRS 3. Det som skulle kunna leda till en kommentar i revisionsberättelsen är om ledningen och revisorerna är helt oense om goodwill-postens belopp. Revisorerna kan dock skriva till VD eller styrelse att de starkt rekommenderar att tillägg eller ändringar behöver göras för att kraven i standarden ska uppnås.
- B betonade att det är viktigt för revisorerna att vara med under hela förvärvsprocessen. Det krävs att revisorn utvärderar förvärvsanalysen allteftersom för att kunna göra en rimlighetsbedömning gällande företagens antaganden. Det blir en indirekt revision under

arbetets gång. Revisorerna ifrågasätter men det handlar om att hjälpa företagen inför årsbokslutet.

4.1.3 Telefonintervju med redovisningsspecialist

Den 26 maj 2010 genomförde författarna en telefonintervju med en redovisningsspecialist på en av de stora revisionsbyråerna, intervjuperson C. C har en bakgrund som akademiker men arbetar idag som redovisningsspecialist med kvalificerade redovisningsfrågor inom IFRS. C och övriga redovisningsspecialister på byrån fungerar även som stöd till byråns revisionsteam.

4.1.3.1 IFRS 3 och god revisionssed

C anser att hela förvärvsstandarden är tekniskt komplicerad. När det gäller den goda revisionsleden anser C att den uppfylls om företagen visar att de har försökt att identifiera och värdera immateriella tillgångar utifrån IFRS 3 men även utifrån de allmänna tillgångskriterierna i Föreställningsramen och kriterierna för immateriella tillgångar i IAS 38. Har företagen inte ens försökt att identifiera och värdera immateriella tillgångar utan rutinmässigt hänfört övervärdena till goodwill anser C att revisorn bör påpeka för bolag att standarden inte uppfylls till fullo. C menade dock att steget till att anmärka i revisionsberättelsen är väldigt långt och kräver mer väsentlighet än så.

4.1.3.2 Betydelsen av företagets storlek

Författarna ställde frågan om företagets storlek har betydelse för hur väl företagen uppfyller standarden. C menade på att alla bolag ska uppfylla kraven men att det inte alltid är så lätt eftersom regelverket i stort är väldigt tekniskt komplicerat. Mindre företag kan ha svårt att ha den kompetensen och de resurserna som krävs för att uppfylla standardens krav till fullo. C anser att storleken nog har en effekt men att det inte ska vara så.

4.1.3.3 Informationens tillgänglighet

C menade att det är osäkert om alla användare kan ta till sig all den informationen som presenteras i de finansiella rapporterna då det rör sig om så pass komplicerade frågor. Det är, enligt C, svårt för alla användare att veta vart alla siffrorna kommer ifrån. C poängterar dock att finansanalytiker, investeringsfonder och liknande sällan är med och har synpunkter på hur standarderna utformas. De uttrycker sig inte i IASB: s utvecklingsarbetet att de vill ha det på något annat sätt men klagar ändå på slutresultatet.

4.1.3.4 Vägledning och riktlinjer

C trodde inte att det skulle hjälpa företagen nämnvärt med praktisk vägledning och riktlinjer från IASB. De stora revisionsbyråerna har, enligt C, relativt välutvecklade procedurer kring arbetet med IFRS 3. Även de stora bolagen har ofta utvecklade arbetsprocesser eftersom de i många fall genomfört förvärv tidigare. C trodde att de små bolagen möjligtvis skulle kunna ha nytta av vägledning och riktlinjer, men menade på att även de har tillgång till den branschpraxis som utvecklats av bland annat revisorerna. Det skulle, enligt C, kunna vara problematiskt om just IASB gav ut riktlinjer eftersom det skulle kunna ses som krav snarare än vägledning.

4.1.3.5 Framtiden för IFRS 3

C menade på att det är svårt att säga vad som kommer att hända omkring standarden i framtiden men anser att det finns tendenser till att företagen identifierar fler immateriella tillgångar. Av den

anledningen tror C att det i framtiden antagligen kommer att bli svårare för företagen att komma undan med identifieringsarbetet helt och hänföra samtliga övervärden till goodwill. Själva identifieringen kommer inte att bli lättare men C tror att det kommer att skapas en press på företagen att identifiera. C menade vidare att ytterligare en effekt i den riktningen kan komma om tillsynsmyndigheten väljer att ställa högre krav och inte acceptera bristerna i identifieringen längre. Börsen kan skicka ut förfrågningar där de ifrågasätter varför företagen har gjort på ett visst sätt. Även om bolag inte formellt gjort fel, menade C, att det här är något som företagen inte alls gillar. De vill inte bli uppmärksammade på det här sättet. C tror sammanfattningsvis att vi går mot en "tuffare" övervakning och att företagen därför kommer att tvingas arbeta noggrannare för att uppfylla standardens krav.

4.1.3.6 Analyserande sammanfattning i punktform

- C anser att hela förvävsstandarderna är tekniskt komplicerad.
- God revisionsned uppfylls, enligt C, då företagen försökt att uppfylla de kraven på identifiering som finns i IFRS 3. Har företaget underlåtit detta och rutinmässigt hänfört övervärdena till goodwill bör revisorn anmärka på detta. Steget till en anmärkning i revisionsberättelsen är dock väldigt långt, enligt C.
- C tror att företagens storlek nog har en betydelse för hur väl standardens krav uppfylls, även fast det inte ska vara så.
- C menade att det inte är säkert att alla användare kan ta till sig all information som finns i de finansiella rapporterna då det rör sig om komplicerade frågor. Men C poängterar att användare som till exempel finansanalytiker sällan har synpunkter under tiden som standarderna utformas.
- C tror inte att ytterligare vägledning från IASB skulle hjälpa företagen så mycket. De större revisionsbyråerna har redan välutvecklade procedurer kring arbetet med standarderna. C påpekar även risken med vägledning från IASB då vägledningen skulle kunna ses som krav.
- C anser att det är svårt att förutse vad som kommer att hända med arbetet omkring standarderna i framtiden. Sammanfattningsvis tror C dock att vi går mot en "tuffare" övervakning och att företagen därför kommer att tvingas arbeta noggrannare för att uppfylla standardens krav.

4.1.4 Telefonintervju med revisorsnämnden

Författarna kunde inte hitta några disciplinärenden som rörde IFRS 3 och därav kontaktade författarna Revisorsnämnden för att bilda sig en förståelse för vad god revisionsned är gällande IFRS 3. Av intervjun med D, verksam på revisorsnämnden, framkom det att det inte finns någon specifik god revisionsned gällande enskilda standarder, utan samtliga IFRS/IAS ska ses som ett paket. Vad god revisionsned är gällande standarderna bedöms utifrån sedvanliga metoder. Revisorn ska insamla de uppgifter han/hon behöver för att få kunskap om företaget som ska revideras. Med hjälp av kunskapen ska revisorn bilda sig en uppfattning om bolaget och analysera hur stor risk det är att bolaget redovisar fel. Revisorn ska bilda sig en uppfattning om ordning och reda och vilka riktlinjer som bolaget använder. Därefter får revisorn göra en riskbedömning gällande inneboenderisken, kontrollrisken och upptäcktsrisken. Desto högre riskerna är desto större blir granskningen. Då

revisorn upptäcker ett fel i redovisningen skall denne påpeka det till bolagets styrelse och VD. Det är då upp till företaget om det gör ändringen eller inte. Det är viktigt att revisorn har dokumentation på att en påpekan lämnat. Om han eller hon blir granskad kan denne då visa att han eller hon har följt god revisions sed. Om felet som upptäcks är väsentligt och leder till att läsaren blir vilseledd eller får en missvisande bild av företaget, skall revisorn göra en anmärkning i revisionsberättelsen. D förklarade att cirka 30 stycken revisorstillsyner görs mot börsbolag per år.

4.2 Resultatet av enkätundersökningen

Totalt erhöles 37 stycken enkätsvar. 20 av respondenterna uppgav att de hade genomfört ett företagsförvärv sedan 2005 och i samband med förvärvet tillämpat IFRS 3. Generellt sätt ansåg respondenterna att IFRS är ett relativt komplicerat regelverk. Som diagram 1 visar angav majoriteten en svårighetsgrad på 6 till 8, sett på en tiogradig skala.

Hur komplicerat och svårtillämpat anser Ni att regelverket IFRS/IAS är?

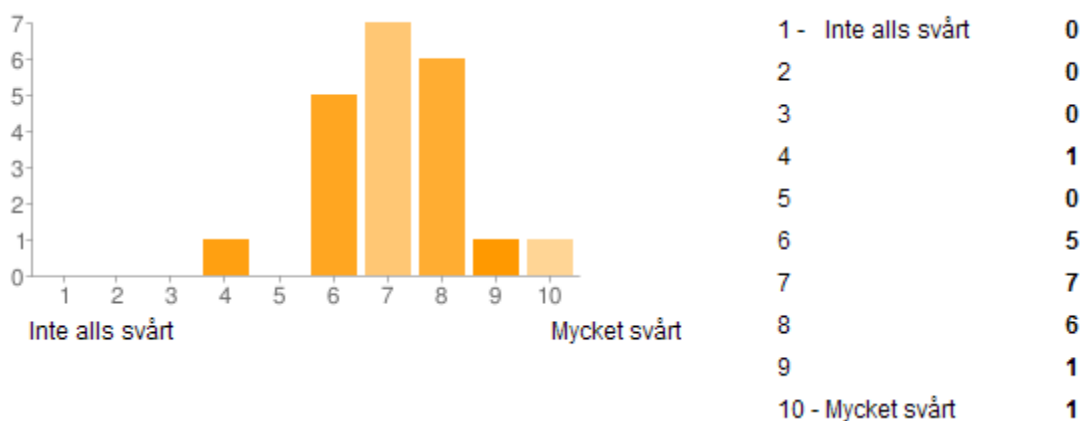


Diagram 1

När det gäller IFRS 3 specifikt anses även den vara en relativt komplicerad standard bland respondenterna, 43 procent anger en 7 på en tiogradig skala. Se diagram 2.

Hur komplicerad och svårtillämpad anser Ni att standarden IFRS 3 är?

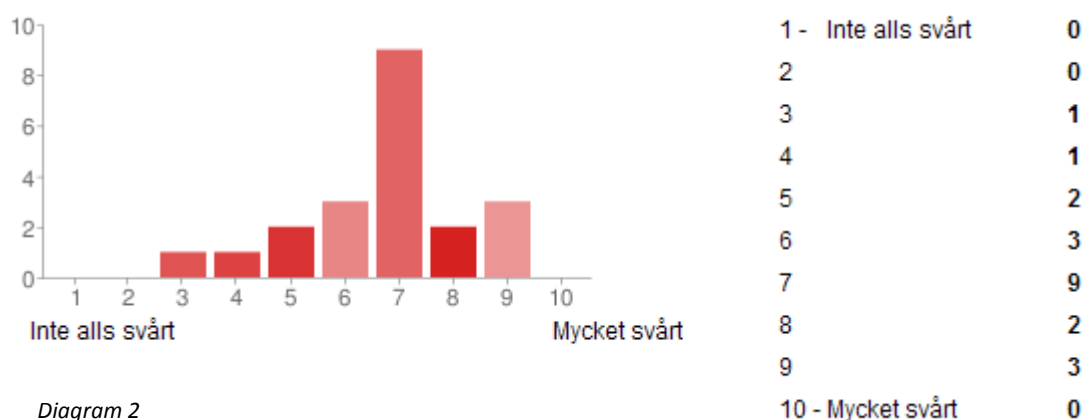
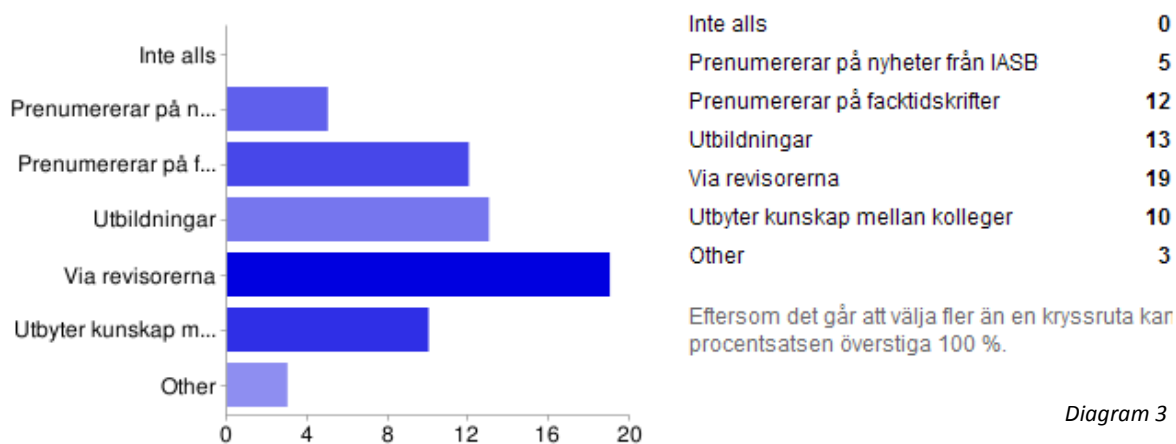


Diagram 2

Respondenternas uppdateringsarbete i samband med förändringar och uppdateringar av IASB:s regelverk sker, som diagram 3 nedan visar, på flera olika sätt. Det är tydligt att revisorerna spelar en

stor roll i arbetet. Av undersökningen framkommer det även att ingen utelämnar uppdateringsarbetet helt. Av kommentarer från respondenterna framgår även att kunskapen förmedlas via nätverk och på frukostseminarier.

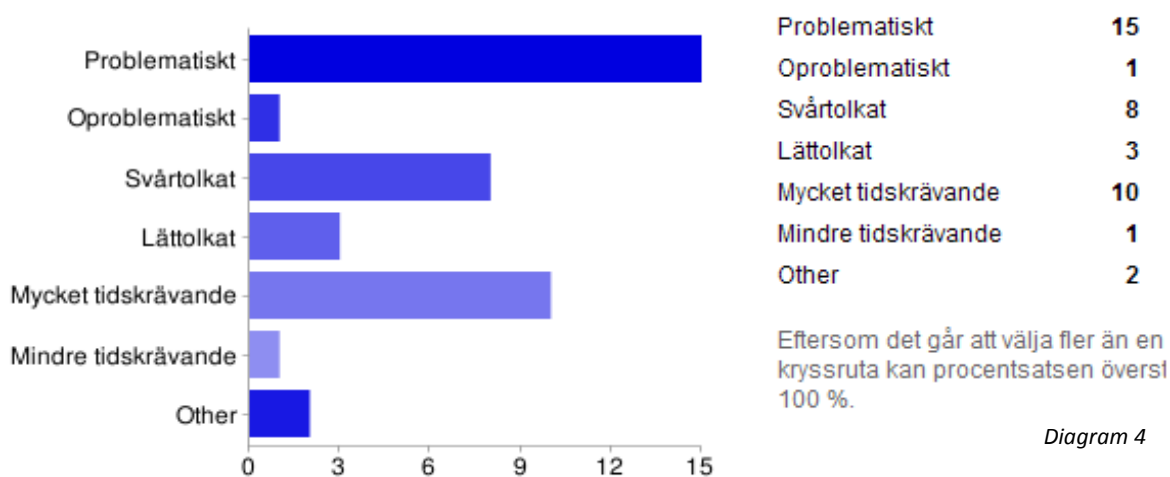
Hur arbetar Ni med att uppdatera Era medarbetare med de förändringarna som sker löpande av IASB:s standarder?



Enkätresultatet visar att knappt 50 procent av respondenterna använder sig av en på företaget tidigare utarbetad arbetsmodell i samband med företagsförvärv. Övriga uppgav att de inte använde sig av någon systematisk arbetsmodell.

Problematiskt och mycket tidskrävande är de adjektiv som fått flest svar från respondenterna, se diagram 4. Dyrt, var ytterligare ett adjektiv som en av respondenterna tog upp.

Vilka av följande adjektiv förknippas Ni med värderingen och identifieringen av immateriella tillgångar i samband med ett rörelseförvärv enligt IFRS 3?



I enkätundersökningen framkom det tydligt att det är till revisorerna som respondenterna vänder sig vid tolkningsproblem gällande IFRS 3. Även redovisningsspecialister förekom bland svaren.

En stor del av respondenterna anser att företaget de representerar till storgrad uppfyller kraven i IFRS3 angående identifieringen av immateriella tillgångar. 43 procent uppger en 8 på en tiogradig

skala där 1 är uppfyller inte alls och 10 är uppfyller helt. Drygt 70 procent uppger 8 eller högre och knappt 5 procent av respondenterna anser sig ligga på en femma eller lägre. Se diagram fem nedan.

Till hur stor grad upplever Ni att Ert företag uppfyller kraven som ställs enligt IFRS 3 angående identifiering av immateriella tillgångar?

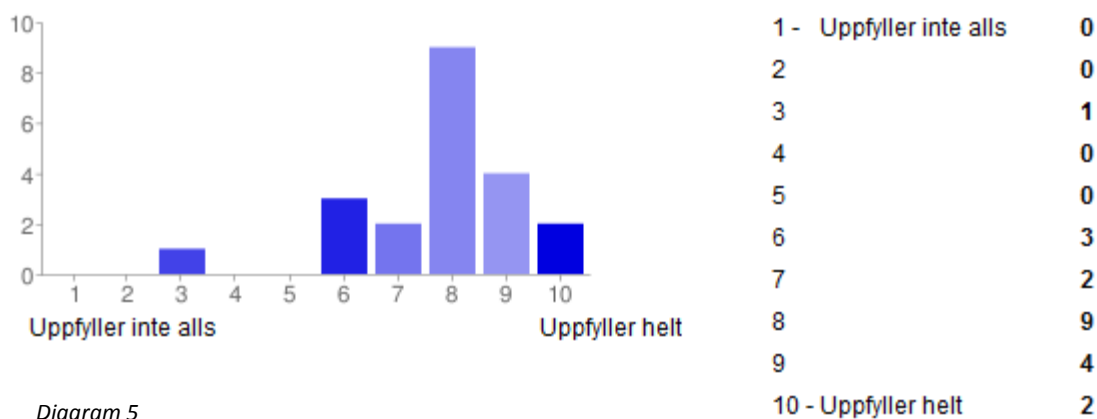


Diagram 5

Som diagrammet nedan visar är spridningen stor gällande hur stor del av den totala köpeskillingen som hänförs till goodwill.

Hur stor andel av den totala köpeskillning brukar hänföras till goodwill?

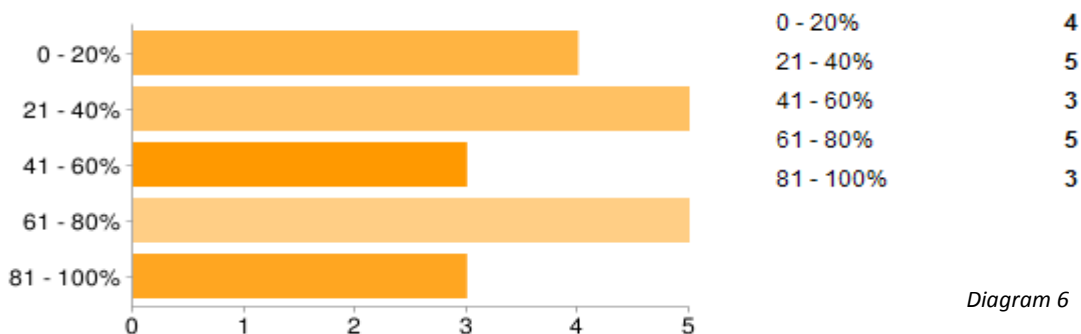


Diagram 6

Som diagram 7 (nästa sida) visar anger 70 procent av respondenterna att *försiktighet på grund av att det är svårt att göra välgrundade antaganden* är en möjlig orsak till att stora delar av övervärdena hänförs till goodwill istället för till enskilt identifierade immateriella tillgångar. Några av respondent menar att ovilja att få avskrivningsbara tillgångar kan ge upphov till att identifieringen inte sker i den grad den kanske borde. Ytterligare förslag från respondenterna är att det är smidigt och enkelt att hänföra direkt till goodwill. Det framkom även att svårigheter att få fram verkliga värden på möjliga identifierbara immateriella tillgångarna kan vara en möjlig orsak.

I tidigare undersökningar har det framkommit att många företag redovisar stora delar av sina övervärden vid företagsförvärv som goodwill. Det här trots att forskare menar på att en del av den goodwillen skulle kunnat särredovisas som enskilda immateriella tillgångar. Vad tror Ni att detta beror på?

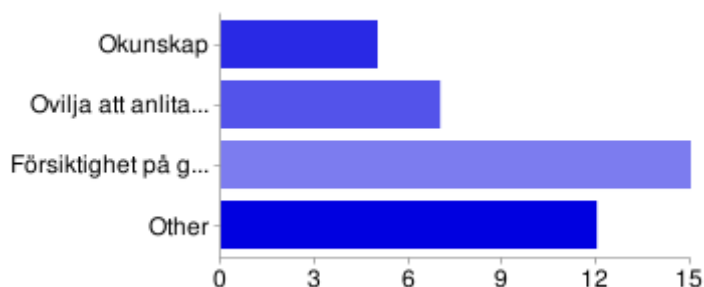


Diagram 7

Okunskap	5
Ovilja att anlita externa experter på grund av kostnaden	7
Försiktighet på grund av att det är svårt att göra välgrundade antaganden	15
Other	12

Eftersom det går att välja fler än en kryssruta kan procentsatsen överstiga 100 %.

Cirka 75 procent av respondenterna anser att företaget som de representerar delvis eller till fullo uppfyller upplysningskraven i IFRS 3 angående vad goodwill-posten består av, vilket framgår av diagrammet nedan.

Enligt tidigare forskning lämnar cirka en tredjedel av de företag som genomför rörelseförvärv inte upplysningar om vad den redovisade goodwillen består av, ett krav enligt IFRS 3. Anser Ni att Ert företag uppfyller kraven?

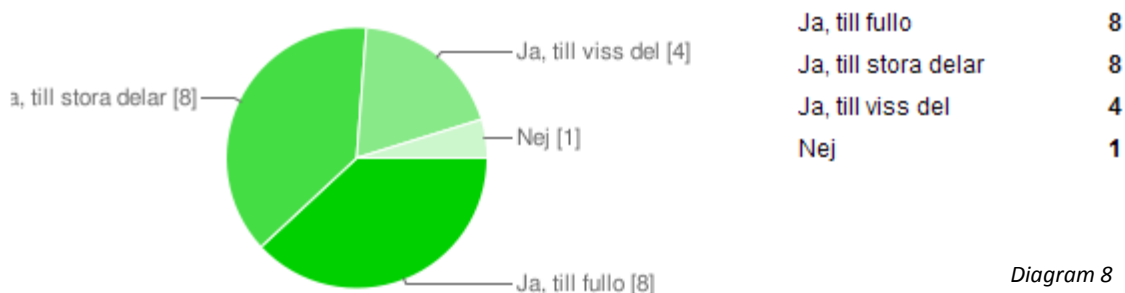
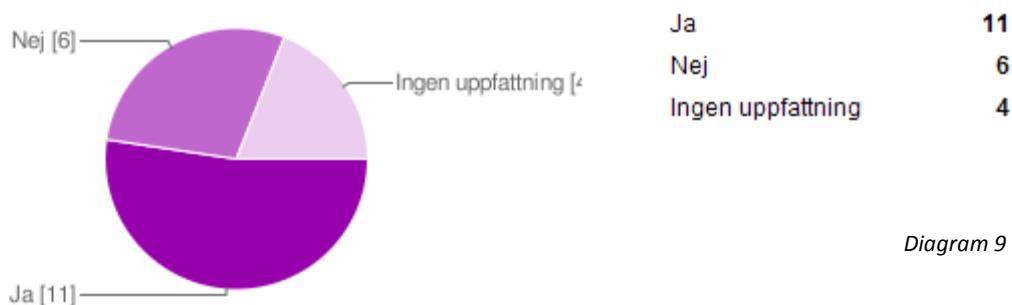


Diagram 8

Drygt hälften av respondenterna anger i enkäten att de skulle vilja få skriva av goodwill löpande, se diagram 9. Knappt 30 procent uppger att de uttryckligen inte vill att det ska vara möjligt, se bilden nedan. Några av de som är positiva till löpande avskrivningar av goodwill anger enkelhet och smidighet som en orsak till deras åsikt. Det finns en önskan om att jämna ut de resultatfluktuationer som större och stötvisa nedskrivningar kan innebära samt en försiktighetstanke bland några av de positiva respondenterna. En av respondenterna påpekar att det är "enkelt" för företagen att försvara sina goodwill-poster med hjälp av prognoser för framtida kassaflöden. Samma respondent menar att det är svårt för revisorerna att ifrågasätta de prognostiserade framtida kassaflödena.

Respondenterna som är negativa till löpande avskrivning på goodwill anger bland annat att de anser det mer rättvist att "försvara" goodwill-posten årligen. De anser vidare att det inte går att säga att posten minskar i värde linjärt över tiden.

Skulle Ni vilja få göra löpande avskrivningar på goodwill, något som i dagsläget inte är tillåtet av företag som tillämpar IFRS/IAS?

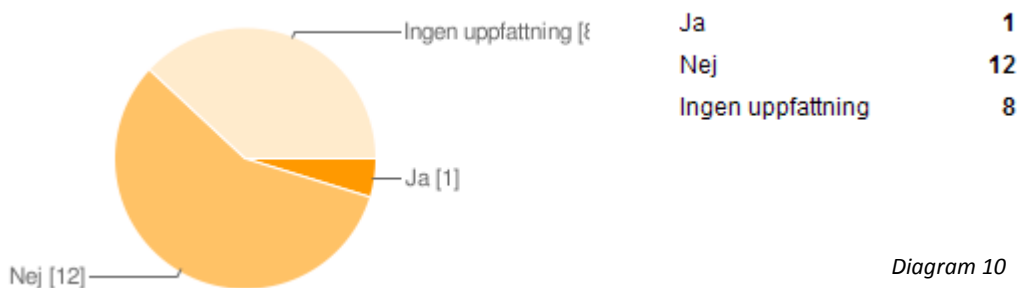


Respondenternas förslag på orsakerna till att upplysningskraven i IFRS 3 angående goodwill-postens beståndsdelar inte alltid uppfylls är blandade. De tar bland annat upp okunskap, försiktighet och att goodwill-postens beståndsdelar är svårdefinierade.

25 procent av respondenterna uppger att revisorerna har anmärkt på deras arbete med eller redovisning av ett företagsförvärv i enlighet med IFRS 3. Anmärkningarna har skett på grund av exempelvis bristfällande upplysningar i årsredovisningen. Resterande angav att de inte hade fått någon anmärkning, men någon påtalade att det hela tiden har en dialog med revisorerna under arbetets gång.

Drygt 50 procent av respondenterna tror inte att företagets balansräkningar kommer att domineras av en ackumulerad goodwill-post. Enbart en respondent tror att detta är ett möjligt scenario, se diagram 10 nedan. Respondenten har även uttryckt att frågan om "evig goodwill" är en fråga av extra vikt på området.

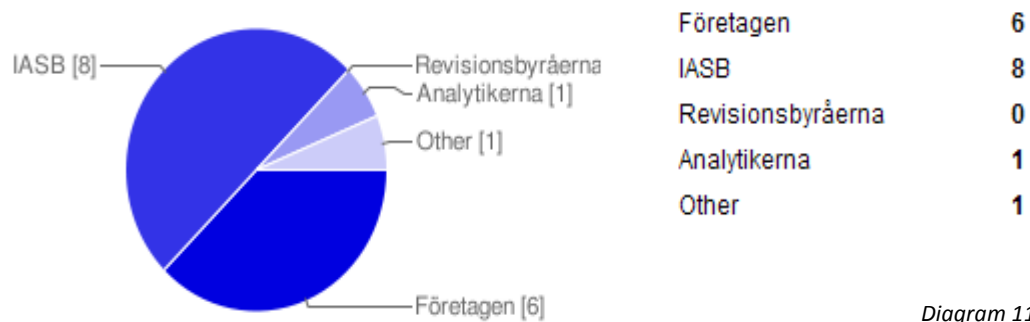
Tror Ni att företagets tillgångar i framtiden kommer att domineras av en ackumulerad goodwill-post?



Av respondenterna tror 55 procent att tillämpningen av IFRS 3 kommer att se annorlunda ut inom en femårsperiod. 15 procent tror inte att så kommer vara fallet och 25 procent har ingen uppfattning i

frågan. De flesta av respondenterna tror att det antingen kommer att vara företagen eller IASB som initierar förändringen, se diagram 11.

Vem kommer ta initiativet till utvecklingen?



4.2.1 Kompletterande mailintervjuer

Nedan presenteras en sammanfattning av mailintervjuerna i tabellform. I den översta raden presenteras de ställda frågorna. I kommande raderna visas de sex respondenternas svar på frågorna.

Om företagens storlek har betydelse för implementeringen.	Om det är ett problem att företag av olika storlek ska uppfylla samma krav.	Om antalet förvärv och erfarenhet/ rutin har betydelse för implementeringen	Om mer praktiska riktlinjer och vägledning i standarden skulle hjälpa.	Vem de anser att de finansiella rapporterna i första hand riktar sig till.	Om standarden tillhandahåller krav som ligger i användarens intresse.
Nej.	Nej.	Vet inte.	Kanske, men svårt att genomföra då det ser så olika ut.	Till flera ex. investerare analytiker m.fl.	Ja, jag tror att standarden ger läsaren en bra bild av nya förvärv.
Nej, inte i det stora hela.	Nej, men man måste inse att allt inte är till för alla.	Attityd och kunskap viktigare.	Svårt att vara detaljrik då det ska täcka så många olika företag och områden.	_____	Nej, för svårt och omfattande för investerare och analytiker.
Ja, absolut.	Ja.	Erfarenheter har betydelse. Möjliggör framtagning av arbetsmodeller.	Ja, bra med fler praktiska riktlinjer.	Flera. För mindre bolag leverantörer banker, för större analytiker och aktieägare.	Svårt att bedöma. Mycket onödigt men info angående övervärden är av intresse för intressenterna.
Generellt ja.	Det går inte att göra ett regelverk som passar alla.	Hjälper till, även finanskriserna kan påverka.	Revisorerna brukar kunna hjälpa till med branschpraxis efter några år.	I första hand till aktieägare och analytiker, i andra hand till anställda.	Beror på vem som är användaren. 90 % "light version".
Ja, definitivt. Framför allt beroende på kostnadsfrågan.	Ja, kostnaderna för ett korrekt uppfyllande av IFRS 3 kan bli högt relativt transaktionens storlek.	Ja, tror att ett tydligt samband finns.	Det skulle vara av värde och dessutom öka den genomsnittliga infokvaliteten.	Flera, primärt aktieägarna.	Inga fel på de krav som finns. Problemet är att det är kostsamt att ta fram verkliga värden.
Nej, har man inte kunskapen inom koncernen köper man in den. Andra orsaker, t.ex. att nyttan ej är proportionerlig till arbetsinsatsen.	Nej, snarare att förvärv av så olika storlek och typ ska uppfylla samma krav.	Nej, se tidigare svar.	Nej, men det borde finnas "ventiler" så att t.ex. små förvärv inte behövde ha samma detaljnivå.	Aktieägarna och analytikerna i första hand.	Ja, men de aktieägarna som är privatpersoner har dock svårt att ta till sig redovisningens innebörd.

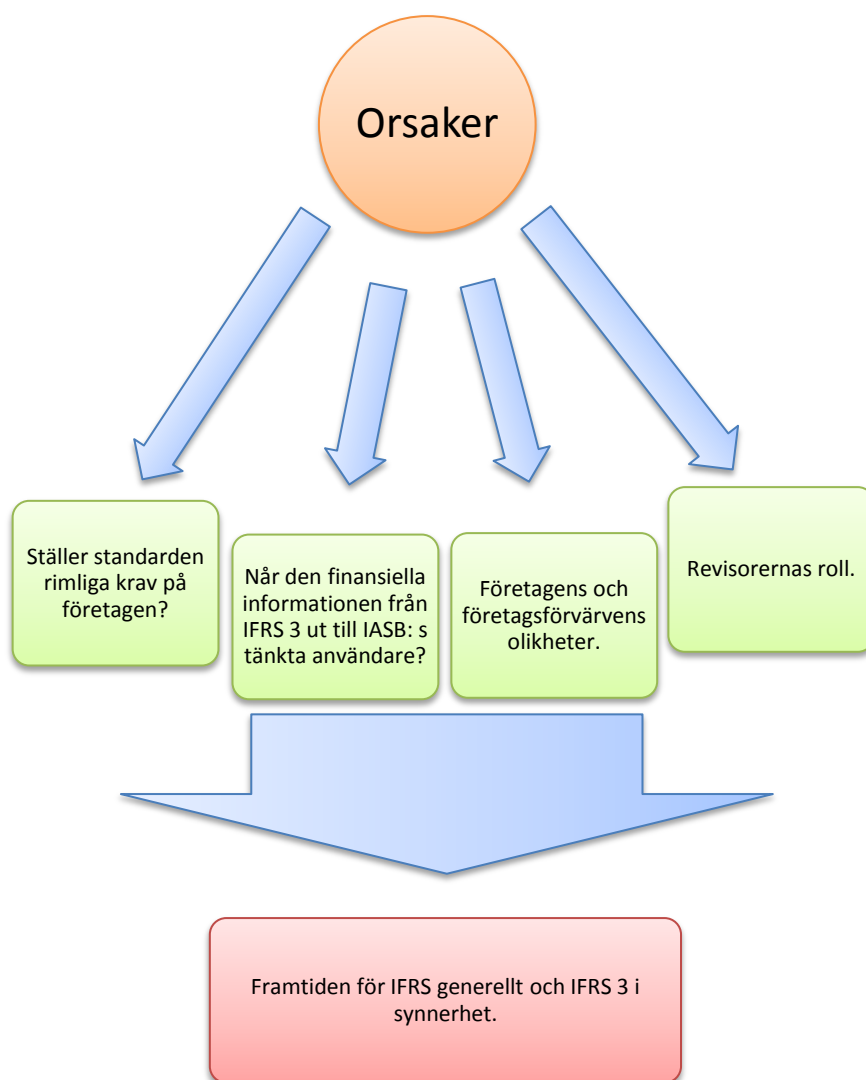
Tabell 1, Kompletterande mailintervjuer

5. ANALYS

I avsnitt fem kommer författarna att diskutera och analysera den ovan presenterade teorin och empirin främst utifrån ett orsaksperspektiv. Vidare analyseras mer specifika frågeställningar som uppkommit i samband med uppsatsarbetet. Analysen avslutas med ett avsnitt om regelverkets och den specifika standarden IFRS 3: s framtid.

5.1 Bakgrund till analysen

I problemformulering ställde vi oss frågan: *Varför uppfylls inte standardens krav?*, och av den anledningen har författarna valt att inleda avsnittet med en analys där orsakerna urskiljs och diskuteras utifrån empirin. Vidare har vi valt att inrikta oss på fyra ytterligare frågeställningar i vår analys. Frågeställningarna kommer ur det empiriska material som vi samlat in under uppsatsarbetet och utgör delar som vi anser vara av stor vikt. Frågeställningarna har under arbetets gång visat sig vara viktiga för att ytterligare kunna förklara den problematik som funnits och som presenterats i tidigare forskning. Den sista delen av analysen behandlar framtiden för IASB: s regelverk men även IFRS 3 mer specifikt.



Figur 1, Bakgrund till analysen

5.2 Orsaker till den bristande implementeringen av IFRS 3

5.2.1 Problematik

Som beskrivits i tidigare forskning verkar implementeringen av standarden IFRS 3 inte fungerat optimalt. Gauffin och Nilsson beskrev bland annat att hela 20 procent av företagen som genomförde företagsförvärv under 2008 inte särredovisade några immateriella tillgångar alls, utan hänförde hela övervärdet till goodwill. I Marton och Rehnbergs studie, som sträckte sig över tre år, var den siffran 25 procent. I och med de relativt överrensstämmande siffrorna anser författarna att det är möjligt att se resultatet av undersökningarna som relevanta och intressant att forska vidare kring. Det här leder i sin tur fram till slutsatsen att det finns en problematik med implementeringen och frågan är då vad orsakerna till den bristande implementeringen är?

5.2.2 Inläring och bristande kunskaper

Marton och Rehnberg ställde sig, i sin studie, frågan om den bristande implementeringen berodde på en inlärningsproblematik. De kom dock fram till att inläringen verkar ha skett i ett steg och att det inte fanns något som tydde på att inläringen ökat med tiden. Vi anser att resultatet är uppseendeväckande då det rent logiskt sätt borde vara så att företagen lär sig med tiden och då det i våra undersökningar framkommit att företagen arbetar aktivt med att hålla sig uppdaterade kring utveckling av IASB:s regelverk. Det har även framkommit att de tar hjälp av framförallt revisorerna vid tolkningssvårigheter och att även revisorerna arbetar mycket aktivt med att hålla sig uppdaterade. En fundering som vi har i frågan är om Marton och Rehnbergs rapport sträcker sig över en för kort tid. Undersökningen genomfördes som nämnts i avsnitt tre under de tre första åren med IFRS 3 och vi tror att det finns en möjlighet att branschpraxis inte hunnit utvecklas och etablerats redan då. Det här är våra egna tankar och inget vi har belägg för i det empiriska materialet. Vi anser dock att frågan är av intresse och att det skulle vara intressant att utreda frågan om utvecklandet av branschpraxis och dess inverkan på tillämparnas inläring i fortsatt forskning.

Vi utgick i vår studie från ett kunskapsperspektiv istället för ett inlärningsperspektiv. Det här för att se om tillämparna av standarden ansåg att det fanns bristande kunskaper för hur identifieringen och redovisningen av immateriella tillgångar skulle genomföras. Intervjun med A visade på att bristande kunskaper skulle kunna vara en orsak. Även enkätresultatet visade på bristande kunskaper som en möjlig orsak, men det var inte den tyngsta faktorn. Av empirin framgår, som sagt, att både de tillämpande företagen och revisorerna arbetar med att hålla sig uppdaterad och informerade kring IASB:s standarder och krav. Det är positivt att enkätresultatet visade att det inte var någon av respondenterna som uppgav att inget uppdateringsarbete sker på de företag de representerar, något som indikerar på att bristande kunskaper inte borde vara en av de större orsakerna till den bristande implementeringen av IFRS 3. Vi anser med anledning av det ovan anförda att bristande kunskaper antagligen är en relativt liten del av problematikens orsaksgrund.

5.2.3 Kostnadsfrågan

Av intervjun med A framkom att ytterligare en orsak skulle kunna vara ovilja att ta in extern hjälp på grund av kostnaden. Även revisorn tog upp kostnader som en möjlig orsak. Författarna håller med revisorn i dennes exempel, att det inte är rimligt för företagen att lägga ner höga konsultkostnader vid ett relativt litet förvärv. Revisorn menade att det tenderas att mer arbete och kostnader läggs ner i samband med förvärvet om köpet är väsentligt för köparen. Även Marton och Rehnberg visade på

att förvärvets väsentlighet är av betydelse vid identifieringen av immateriella tillgångar. Enkätresultaten visade också dem på att kostnadsfrågan är en trolig orsak till den brisande implementeringen. Vi anser att kostnadsproblematiken verkar vara en relativt stor orsak till att identifieringen inte genomförs fullt ut. Att företagen inte väljer att identifiera tillgångarna fullt ut då detta kostar för mycket i relation till själva förvärvets kostnad anser vi är förståeligt. Det kan inte vara rimligt att företagen ska behöva lägga ner mycket arbete och kostnader på ett relativt litet förvärv. Vi anser med bakgrund i ovan förda resonemang att kostnadsfrågan verkar vara en relativt stor orsak till att kraven i IFRS 3 till alla delar inte uppfylls.

5.2.4 Osäkerhet

Group controllern menade på att ytterligare en möjlig orsak till bristerna kan vara osäkerheten kring identifieringsarbetet. Arbetet med identifieringen innebär antaganden som i vissa fall kan vara flyktiga något som kan göra det svårt att dra gränsen till goodwill. Eftersom det inte alltid finns bokförda värden att relatera till vid värderingen är det mycket antaganden vid bestämmandet av den identifierade tillgångens verkliga värde. Cirka 75 procent av respondenterna i enkäten ansåg att försiktighet på grund av att det är svårt att göra välgrundade antaganden i samband med identifieringen av immateriella tillgångar är en orsak till att identifieringen inte sker i den utsträckningen den borde. Vi anser att det här är intressant, då det skulle kunna innebära att företagen inte "känner sig trygga" med att genomföra antagandena i samband med identifieringen och redovisningen. Det verkar som att de hellre hänför övervärden till den sammantagna goodwill-posten istället för att göra "flyktiga" antaganden vid identifieringen och värderingen av enskilda immateriella tillgångar. Även revisorn B diskuterade det osäkra i identifieringen. Revisorn trodde att det är av betydelse om det finns en eller flera tydliga immateriella tillgångar att identifiera i det förvärvade bolaget, exempelvis en kundlista eller ett varumärke. I intervjun med group controllern framkom att de i det flesta fallen identifierar någon eller flera av de tre olika immateriella tillgångarna, varumärke, patent och icke-patenterat kunnande. De har alltså tre typer av immateriella tillgångar som de identifierar beroende på vilken företagstyp det förvärvade bolaget är. I enkätresultatet framkommer det att knappt 50 procent av företagen använder sig av en utarbetad arbetsmodell i samband med förvärven. Det här skulle enligt författarna kunna tyda på att fler företag än intervjupersonens företag använder sig av vissa speciella tillgångar som systematiskt identifieras vid företagsförvärv. Vi anser dock att frågan är för allmänt formulerad för att kunna dra generella slutsatser i frågan om systematisk identifieringen av immateriella tillgångar. Bara för att företagen använder sig av en arbetsmodell behöver inte det betyda att modellen innehåller specifika immateriella tillgångar som de systematiskt urskiljer. Oavsett om företagen har en arbetsmodell eller inte finns fortfarande osäkerheten gällande de antaganden som görs i samband med identifieringen och värderingen. Vi tror dock att en arbetsmodell bidrar till en kontinuitet för företagen som borde minska deras eventuella osäkerhet något i alla fall. Det svåra ligger dock i att framställandet av en arbetsmodell antagligen inte sker i företagen förrän de känner en viss säkerhet. Här ställer sig författarna frågan om IASB skulle kunna bidra med ytterligare vägledning så att fler företag skulle kunna ha en arbetsmodell att luta sig emot i samband med företagsförvärv i enlighet med IFRS 3. Flera av respondenterna i mailintervjuerna ansåg att det skulle hjälpa med ytterligare vägledning men tror att det skulle vara svårt att genomföra då regelverket riktar sig emot så många olika typer av företag och områden. Författarna funderar dock på om inte revisorer och redovisningsspecialister skulle kunna bidra med mer specifik praxis?, en fundering som stöds av C:s resonemang kring problematiken med riktlinjer från IASB. Sammanfattningsvis tror vi att osäkerheten spelar en relativt

stor roll när det gäller den bristande implementeringen. Även försiktighetsprincipen kan påverka.

5.2.5 Övriga orsaker

Ett par av respondenterna i enkäten angav att det faktum att goodwill ej får skrivas av utan endast nedskrivningsprövas som en ytterligare möjlig orsak till identifieringsproblematiken. Det här för att företagen på så vis undkommer avskrivningsbara tillgångar och på så vis även årliga avskrivningar.

5.2.6 Angående bristerna i upplysningskraven

A och B ansåg att de brister, som framkommit i tidigare forskning, gällande de upplysningskrav som ställs i IFRS 3 angående goodwill-posten antagligen beror på samma orsaker som identifieringsproblematiken. Möjliga orsaker som framkom i enkätresultatet var bristande kunskaper, försiktighet och att goodwill-postens beståndsdelar är svårdefinierade. Författarna anser att samtliga av de möjliga orsakerna är rimliga. Det verkar som att upplysningskraven som ställs på goodwill-postens innehåll även de är flyktiga, fulla av antaganden och svåra att definiera. Vi får känslan av att det är osäkerheten kring antagandena som är den tyngsta orsaken. Det här framkommer inte helt klart i empirin men då orsaken återkommer hos respondenterna anser vi att det är en tydlig tendens.

5.3 Ställer standarden rimliga krav på företagen?

Respondenterna angav i enkäten att de tycker att IASB:s regelverk generellt och IFRS 3 i synnerhet är komplicerat. På frågan om hur komplicerat och svårtillämpat regelverket är hamnade svaren i de flesta fallen mellan 6 och 8 på en tiogradig skala där tio är mycket svårt. Resultatet gäller både för regelverket generellt och IFRS 3 specifikt. (Se diagram 1 och 2) Även respondenterna i de personliga intervjuerna har belyst att det finns svårigheter att implementera standarderna i praktiken. En anledning till att företagen anser att det är komplicerat och svårtillämpat skulle kunna vara bristande kunskaper, men som författarna presenterat ovan är det antagligen inte en av de större orsakerna. Respondenterna i enkäten menade även på att adjektiven problematiskt och svårtillämpat beskriver IFRS 3. Samtidigt angav drygt 70 procent av respondenterna en åtta eller högre på en tiogradig skala (där tio var uppfyller helt) gällande till hur stor grad de ansåg att det företag som de representerar uppfyller kraven gällande identifiering i IFRS 3. Enbart fem procent angav att de ligger på en femma eller lägre. Med tanke på de tidigare forskningsresultaten kunde ett rimligt antagande varit att flera företag borde ha placerat sig där. 75 procent av företagen angav att de anser sig delvis eller till fullo uppfylla upplysningskraven i IFRS 3 angående goodwill-postens beståndsdelar.

5.3.1 Angående respondenternas uppfattning

Författarna anser att enkätresultaten på ett sätt är motstridiga. Det kan uppfattas som underligt att respondenterna i enkäten anser att de uppfyller kraven i standarden till en så hög grad trots att de anser att standarden både är problematisk och svårtillämpad. Group controllern menade att det faktum att de finner standarden problematisk inte innebär att de på det företag som denne representerar inte följer den, ett resonemang som skulle förklara enkätresultaten. Bara för att respondenterna anser att standarden är svårtillämpad behöver inte det betyda att de inte följer den. Vi anser det dock vara av vikt att ställa sig frågan om det är företagets egen uppfattning som inte stämmer, det har ändå framkommit i tidigare forskning att vissa brister finns. En tanke som vi har i frågan är att respondenterna anser sig uppfylla kraven i förhållande till god revisionsred. Med det menar vi att de anser sig uppfyller kraven i standarden så länge som de inte får anmärkningar i revisionsberättelsen eller andra påpekanden från revisorerna. Frågan kommer att diskuteras

närmare nedan i avsnitt 5.6. Vi tror inte att respondenterna på något sätt har varit oärliga när de svarat att de anser sig uppfylla kraven. Slutsatsen som kan dras av enkätsvaren är enligt oss att företagen anser att standarden är svår på olika sätt, men att de trots det arbetar för att uppfylla de krav som de i företagen anser ställs på dem gällande företagsförvärv i enlighet med IFRS 3. Det verkar alltså som att företagen anser att standarden är svårtillämpad, men då de ändå anser sig uppfylla de kraven som ställs anser inte vi att det ur det här perspektivet går att hävda att standardens krav är för stora.

5.3.2 Angående kraven på identifieringen av immateriella tillgångar

Som författarna har beskrivit tidigare ska identifierbara tillgångar värderas och redovisas vid ett företagsförvärv i enlighet med IFRS 3. För att en tillgång ska få redovisas måste den uppfylla definitionen för en tillgång i föreställningsramen. Bilagan till IFRS 3 beskriver att gällande immateriella tillgångar specifikt ska de vara avskiljbara och kunna säljas eller liknande från det förvärvade företaget för att kunna identifieras. Som vi förstår det ställer standarden inte krav på att den immateriella tillgången ska kunna säljas enskilt, utan att en försäljning ska kunna vara möjlig i kombination med ett hänförligt kontrakt eller en annan identifierbar tillgång. Gauffin och Nilsson beskrev i sin artikel i Balans 2008, som presenterats ovan, ett intressant exempel angående kundrelationer. Företaget i exemplet ansåg inte att kundrelationerna kunde avskiljas genom försäljning och därav inkluderades posten i goodwill. Artikelförfattarna menade att kundrelationerna var möjliga att urskilja även om de inte kunde säljas separat. De menade att kundrelationerna skulle identifieras som en enskild immateriell tillgång i och med att den kunde urskiljas och skulle kunna säljas tillsammans med andra tillgångar. Vi tror att exemplet kan gälla flera företag. Anledningen till det är de resultat som framkom i enkäten. Respondenterna beskrev att standarden är relativt svårtillämpad. Exemplet som beskrevs ovan skulle kunna bero på bristande kunskaper men likväl på grund av försiktighet, vi tror det är en kombination där försiktighet är den tyngst vägande. Försiktighet angående antaganden kring identifieringsarbetet har i enkätresultaten visats sig vara den största orsaksgrunden till identifieringsproblematiken. Vi misstänker att det råder en relativt stor osäkerhet bland företagen gällande standardens exakta innebörd. Därav tror vi att företagen är "försiktiga" och hellre hänför övervärden till goodwill än till specifika immateriella tillgångar, tillgångar som kräver välgrundande antaganden, värderingsberäkningar och så vidare. Krav finns även på att goodwill ska preciseras men som vi har förstått det är de kraven inte lika utförliga. Vi tror att det råder osäkerhet och försiktighet kring identifieringsarbetet och i kombination med att många respondenter ansåg att standarden är tidskrävande kan det ifrågasättas om standarden i nuläget ställer för höga krav på dess tillämpare. Med detta menar vi inte att standardens krav nödvändigtvis bör minska utan att företagen kan behöva förtydliganden och riktlinjer för att veta hur de ska uppnå de krav som ställs samtidigt som kraven kan behöva anpassas till företagsförvärvens karaktär. Förvärvens olika karaktärer kommer att behandlas utförligare nedan i avsnitt 5.5. Vi anser att det inte kan vara rimligt att ett företag ska lägga ner så mycket tid och kostnader att nyttan understiger den mängd arbete som krävs för att uppnå de krav som ställs gällande identifieringen och redovisningen av immateriella tillgångar i standarden.

5.3.3 Angående värderingsproblematiken

De immateriella tillgångarna ska värderas till deras verkliga värden. Som nämnt i avsnitt tre finns det ingen direkt vägledning i standarden gällande hur värderingen ska genomföras, vilket innebär att företagen kan behöva ta in extern hjälp för att uppnå standardens krav. Vi ställer oss även här

undrande till om standardens krav är rimliga. Den vägledning som finns är den värderingshierarki som presenterats tidigare. Enligt värderingshierarkin är det i första hand värdet på en aktiv marknad som ska användas och i andra hand faktiska priset för liknande tillgångar. För immateriella tillgångar brukar det bli frågan om det tredje alternativet, erkända beräkningsmodeller. Att använda sig av diskonteringsmodeller innebär flera antaganden något som bland annat framkom i intervjun med respondent A och som innebär att företagen kan "stoppa in" de siffror de vill i beräkningsmodellen för att uppnå önskat resultat. När det gäller värderingsproblematiken anser inte vi att kraven är för höga utan snarare att riktlinjer måste framarbetas. Enligt enkätresultat framgick det att vissa företag anser att värderingen av immateriella tillgångar är svår. Författarna kopplar samman svårigheten med ett exempel från tidigare forskning som visade att ett företag tog den "enkla vägen" och fördelar övervärdena med lika stora poster på de identifierade immateriella tillgångarna. Även revisorn B och redovisningsspecialisten C beskrev att det ibland tas genvägar i identifierings och värderingsarbetet. Vi anser att en sådan uppdelning kan vara missvisande och anser att det ytterligare förstärker behovet av klara och tydliga riktlinjer gällande hur verkligt värde för immateriella tillgångar ska tas fram. Kostnadsfrågan är aktuell även när det gäller värderingsproblematiken. Det kan vara relativt dyrt för företagen att ta in hjälp från externa experter för att värdera en immateriell tillgång. Om förvärvet inte är så stort kan det ifrågasättas om det är rimligt att företaget ska lägga ner stora kostnader på externa värderingskonsulter. Vi anser inte att det här innebär att standarden innehåller för höga krav utan att kostnadsproblematiken skulle minska om tydliga riktlinjer utarbetades för värderingsarbetet.

Ytterligare en problematik angående verkliga värden är att det finns en risk att siffrorna förlorar relevans från det att de fastställs fram tills det att de presenteras. Det är viktigt att samtliga användare av de finansiella rapporterna är medvetna om det här, men enligt empirin så är det inte alltid fallet.

5.3.4 Angående upplysningskraven

I företagens finansiella rapporter ska de uppge vissa upplysningar. Bland annat ska goodwill-postens beståndsdelar beskrivas. Gauffin och Nilsson visade i sin tidigare forskning, som presenterats ovan, att företagen inte alltid lämnar tillräckliga upplysningar kring goodwill-posten. Vi ställer oss undrande till det faktum att hela en tredjedel av företagen under 2008 inte lämnade någon beskrivning. Vi tror att det ligger en hel del i det som revisor B beskrev i intervjun. Där beskrevs att företagen i vissa fall kommer fram till en goodwill-post som blir över efter identifieringen av andra immateriella tillgångar och att företagen inte utreder övervärdets innehåll mer än så. Vi anser inte att det borde vara så svårt att förklara goodwill-posten på ett övergripande sätt, eftersom det enligt vår uppfattning inte krävs så specifika och detaljrika förklaringar. Någon av respondenterna i enkäten uttryckte att företagen inte vill lämna ut informationen om vad goodwill-posten innehåller, om detta stämmer kan det kanske vara en möjlig anledning till att så pass många företag väljer att inte ge någon förklaring. Vi anser inte att det är en godtagbar anledning då standarden ställer samma krav på alla tillämparna. Det kan däremot diskuteras vilket syfte just det här specifika upplysningskravet uppfyller. Författarna anser sig inte ha tillräcklig information för att besvara frågan om användarna av de finansiella rapporterna lägger vikt vid den här upplysningen men anser att frågan skulle behöva besvaras för att kunna ta ställning till om standarden ställer för höga upplysningskrav.

5.4 När den finansiella informationen ut till IASB: s tänkta användare?

Som nämnt ovan finns det flera olika användare av de finansiella rapporterna ur IASB: s perspektiv. IASB beskriver i Föreställningsramen att de inte kan tillgodose samtliga användares hela informationsbehov men menar på att vissa behov är gemensamma för de potentiella användarna av de finansiella rapporterna. Av de mailintervjuer som genomförts har det framkommit att även de anser att användarna kan vara många även fast närmare hälften av respondenterna i mailintervjuerna anser att aktieägarna är de primära användarna. Enligt respondent B är den primära målgruppen de som är rimligt insatta i både företaget och regelverket. Vi anser att B: s åsikt i frågan är ett tecken på att de finansiella rapporterna är relativt avancerade. Med tanke på IASB: s uttryckssätt i Föreställningsramen och respondenternas svar i mailintervjuerna anser vi att aktieägarna/investerarna verkar vara den primära målgruppen för de finansiella rapporterna men att det givetvis finns flera.

Enligt B har den genomsnittlige aktieägaren svårt att ta till sig all den information som de finansiella rapporterna innehåller, en åsikt som bland annat delas av respondent A och C. A uttryckte sig något skämtsamt som att läsaren måste vara auktoriserad revisor, redovisningsteoretiker eller framställare av rapporterna för att helt kunna förstå dem. A anser även att den mängd information som presenteras i rapporterna är allt för omfattande och att användarna därför inte "ser skogen för alla träd". Flera av respondenterna i mailintervjuerna anser att informationen som ges angående företagsförvärv är allt för omfattande och svårtillgänglig för den genomsnittlige användaren. Det ska dock även poängteras att ett par av respondenterna i mailintervjuerna anser att informationen ger användarna en bra bild av de förvärv som företaget genomfört. Det har framkommit hos ett par av respondenterna att "light-versioner" av de finansiella rapporterna används av en allt större del av läsarna. Vi anser att det sammantaget verkar vara så att informationen som företagen ska presentera är allt för omfattande för den genomsnittlige läsaren. Däremot tror vi att informationen ändå är viktig för vissa av användarna, exempelvis större investerare. Det verkar som att IASB försökt att tillfredsställa alla på en gång vilket resulterat i att det blir för mycket för den genomsnittlige läsaren. Vi tror att IASB här behöver tänka på om de vill nå fram till den genomsnittlige användaren eller om de vill rikta sig till den gruppen användare som är väl insatta i både företaget och regelverket. Om huvudmålgruppen är den genomsnittlige aktieägaren/investeraren anser vi att en del informationen verkar vara överflödig. Som nämnt ovan använder flera av läsarna en "light-version" vilket enligt oss är ett tydligt tecken på att den genomsnittlige användaren anser att en stor del av den presenterade informationen är just överflödig. Om IASB även vill nå ut till den gruppen som är väl insatt i både företaget och regelverket uppfylls givetvis syftet men vi anser att det blir svårt att tillfredsställa alla de potentiella användarna på en gång. De har så pass olika behov att det som förtydligar för den ena bara förvirrar för den andra. Som beskrivet ovan menar B att det skapas ett A- och B-lag bland användarna och att IASB är medvetna om det. Vi anser dock att det kan ifrågasättas om det rimligt att ställa så höga, och i många fall även kostsamma krav, på företagen bara för att uppfylla det informationsbehov som finns hos en relativt sett liten grupp bland användarna. Kostnadsfrågan har kommit upp flera gånger under uppsatsen datainsamling och verkar vara en orsak till att IFRS 3 inte uppfylls bland annat. Sammanfattningsvis anser vi att IASB verkar vara av uppfattningen att det finns ett behov hos vissa användare av all den information som de kräver att företagen presenterar i de finansiella rapporterna. Att företagen utvecklar "light-versioner" tycker vi ändå är ett tecken på att många användare anser att mycket av informationen som IASB kräver är överflödig. IASB: s önskan att uppfylla användarnas informationsbehov verkar uppnås, ibland även med råge. Som A beskriver

det har regelverket utvecklats på ett sådant sätt att det snarare uppfyller akademikernas drömmar än det behov som finns bland aktieägare och analytiker. Vi anser att A har en poäng och drar slutsatsen att problematiken inte verkar ligga i själva mängden information utan snarare i informationens tillgänglighet för samtliga användargrupper. Med det här menar vi att IASB uppfyller sitt syfte med att uppfylla användarnas behov av själva informationen, men att det verkar vara svårt för de användargrupper som inte är tillräckligt insatta i företaget eller regelverket att ta till sig och förstå den presenterade informationen.

Ytterligare en viktig punkt som påverkar den rättvisande bilden i de finansiella rapporterna är företagsledningens bedömningsutrymme gällande de antaganden som görs i samband med värderingen i enlighet med IFRS 3, något som framkommit både i empirin men även i Marton och Rehnbergs rapport. Det utrymme som finnas kan leda till att företagen påverkar balansräkningen och resultatet på ett missvisande sätt, subjektiviteten är alltså relativt stor. Företagen som tillämpar standarden på ett olämpligt sätt blir därmed inte jämförbara med företagen som utför lämpliga bedömningar. Om en omarbetning av IFRS 3 inte sker utan även fortsättningsvis lämnar bedömningsutrymme till företagsledningarna, kan det leda till att det blir svårare att jämföra företagen med varandra. Samt att siffrorna på så vis inte blir så rättvisande som IASB hade tänkt sig, något som skulle innebära att IASB:s önskan att ge användarna den information som de har behov av inte uppfylls då den informationen inte är rättvisande.

5.5 Företagens och företagsförvärvens olikheter

Företagen på Stockholmsbörsen är olika på flera sätt. De är av olika storlek, befinner sig i olika branscher och genomför till följd av det olika antal och typer av förvärv. Vi tror att det här innebär att de har olika förutsättningar och målsättningar när de går in i ett företagsförvärv. Det har i empirin framkommit att storleken på företagen kan ha en viss betydelse när det kommer till hur väl företagen uppfyller kraven i IFRS 3. Exempelvis nämnde B att denne anser sig kunna se en tendens att större företag lägger ner mer kraft på att uppnå kraven, något som de i de fallen också gör. Redovisningsspecialisten C ansåg att storleken verkar ha en effekt även fast det inte borde vara så då alla företagen ska uppfylla samma krav. Hälften av respondenterna i mailintervjuerna var även de av uppfattningen att företagets storlek har betydelse för hur väl kraven uppfylls. Vi anser att det här är rimligt. De större företagen har antagligen mer resurser som de kan lägga på förvärvsprocessen. Vi är dock av åsikten att även antalet gjorda förvärv kan ha betydelse för hur väl standardens krav uppfylls eftersom företagen rimligtvis då får mer erfarenhet och rutin kring det arbetet, en åsikt som delas med hälften av mailintervjuernas respondenter.

Det har framkommit under uppsatsen datainsamling att själva förvärven och olikheterna mellan dessa kan påverka hur väl de enskilda företagen uppfyller standarden. Exempelvis menade B att denne kan se en tendens till att mindre företag med enstaka förvärv ibland tar genvägar när förvärven är av mindre värde men att det vid förvärv till större värden läggs ner mer arbete. Som B beskrev är det inte rimligt att företagen ska lägga ner stora belopp i jämförelse med själva förvärvsbeloppet. En av respondenterna i mailintervjuerna anser att det för mindre förvärv borde ställas lägre krav där det inte krävdes information på samma detaljerade nivå. Det här hänger även samman med god revisionsned på området som innebär att revisorerna ska se till de väsentliga posterna. Som vi förstår det ställs det alltså inte lika stora krav på mindre förvärv som det görs på större, vilket vi anser är rimligt. B beskrev även att typen av företag som förvärvas har betydelse. Det

är helt enkelt så att det i vissa företag är enklare att se vilka immateriella tillgångar som förvärvats något som också medför att det blir enklare att uppfylla standardens krav gällande identifiering.

Det ovan förda resonemanget har lett till att vi frågat oss om det till viss del är företagets och förvärvens olikheter som gett upphov till att tidigare forskning visat på stora brister i implementeringen av IFRS 3. Eftersom det verkar som att god revisionsred "tillåter" att mindre förvärv inte behöver följa standarden lika detaljerat tror vi att det finns en möjlighet att tidigare forskning visat på brister som enligt god revisionsred är okej. I intervjun med B framkom det att denne anser att det faktum att det på börsen finns ett antal mindre företag kan innebära felslag när jämförelser görs rakt av.

Sammanfattningsvis verkar det som att god revisionsred har utvecklats på området på ett sätt som försöker anpassa standardens krav till företagets och förvärvens olikheter.

5.6 Revisorernas roll

Det finns inte någon specifik god revisionsred gällande IFRS 3. Vad god revisionsred är gällande IFRS 3 bygger på den goda seden kring samtliga IFRS/IAS, som framkommit ovan. I och med de brister i implementeringen som framkommit av tidigare forskning trodde vi att god revisionsred inte heller uppfylldes på området. Därav trodde vi initialt att det borde funnits disciplinärenden på området där problematiken behandlades och som kunde gett vägledning gällande vad god revisionsred är i frågan. Som framgår av intervjun med D finns inga disciplinärenden gällande IFRS 3. För att revisorn ska följa god revisionsred ska denne göra en bedömning av hur väsentlig posten är samt vilka risker som finns kring posten. Enligt vår tolkning innebär god revisionsred på området att revisorn ska genomföra så mycket granskning som posten kräver beroende på postens väsentlighet och riskinnehåll. Har revisorn genomfört tillräcklig granskning i förhållande till posten har han eller hon följt god revisionsred. Då revisorn anser att företaget inte har uppfyllt standarden, exempelvis genom att företaget inte beskrivit vad goodwill-posten innehåller eller storleken av posten, bör revisorn påpeka det till bolagets styrelse och VD. Att en anmärkning i revisionsberättelsen inte görs i ett sådant fall beror på att det inte anses vara så väsentligt eller missvisande. För att revisorn ska kunna påvisa att han eller hon följt god revisionsred bör denne ha en skriftlig dokumentation på förfarandet. Vi anser att det är viktigt med en skriftlig dokumentation då det är lättare att påvisa att påpekan verkligen har skett. Vi tolkar informationen från B, C och D som att om felet som upptäcks vid revisionen kan vilseleda användaren av de finansiella rapporterna eller ge denne en missvisande bild av företaget ska revisorn göra en anmärkning i revisionsberättelsen för att följa god revisionsred om felet är av väsentlig betydelse. I övrigt ska ingen anmärkning i revisionsberättelse ske, utan revisorn ska endast påpeka felet till företagsledningen och VD.

Vi ställde oss frågan vad revisorernas roll är i arbetet med IFRS 3. Av enkätresultaten framgick det att cirka 25 procent av företagen som respondenterna representerar har fått en anmärkning från revisorn. Anmärkningarna som företagen har fått har rört sig om bristfälliga upplysningar i de finansiella rapporterna samt brister i dokumentationen. Vi tolkar det som att anmärkningarna som har gjorts i de berörda företagen inte har varit så väsentliga eller missvisande för läsaren att revisorerna har behövt anmärka i revisionsberättelse. Både B och C påpekade att det ska krävas mycket för att en anmärkning ska ske i revisionsberättelsen. Därav tror vi att de anmärkningar som framgår av respondenternas beskrivningar i enkäten endast har varit sådana anmärkningar som har

tilldelats företaget och dess ledning. Vi anser att det här är rimligt då revisionsarbetet annars skulle bli allt för omfattande och detaljerat. Vi tror dock att det finns en möjlighet att företagen inte lägger ner så mycket arbete för att kunna upplysa om poster som inte är väsentliga, det här eftersom revisorerna inte gör en anmärkning i revisionsberättelsen på fel som inte är väsentliga och missvisande för läsaren. Hade så varit fallet är det möjligt att företagen hade ansträngt sig mer för att nå upp till standardens krav. Vi anser inte nödvändigtvis att revisorerna ska anmärka i revisionsberättelsen gällande dessa upplysningar, men om IASB:s krav i standarden verkligen skulle uppnås tillfullo kanske det skulle krävas, eftersom en anmärkning i revisionsberättelsen är negativt för företagen. Det här är något som stärks av redovisningsspecialisten C: s resonemang kring att företagen skulle pressas att arbeta noggrannare med identifieringen om tillsynsmyndigheten valde att inte längre godta de nuvarande bristerna utan ställa högre krav.

Företagens arbetar på intet sätt emot revisorerna utan det har i empirin framkommit både från enkäten och intervjuerna att de i många fall har ett nära samarbete. Revisorerna vägleder företagen när de stöter på problem och revisorn B uppgav att företagen är positiva till deras medverkan i arbetet med rörelseförvärven. Det har även framkommit flertalet gånger i empirin att revisorerna dessutom har en mycket viktig roll när det gäller företagens arbete med att uppdatera sig om IASB:s regelverk samt att det är till revisorerna som de vänder sig vid problem. Möjligtvis är det så att de brister som framkommit är godtagbara enligt svensk god revisionssed gällande tillämpningen av IFRS 3 men vi tror att de påpekanden som revisorerna gör när de upptäcker brister leder till att företagen presenterar bättre rapporter.

5.7 Framtiden för IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet

Med bakgrund i den problematik som beskrivits anser författarna att det är intressant att undersöka vad respondenterna och tidigare forskning tror om framtiden för IFRS 3. Av intervjun med group controllern framkom det att denne tror att IASB kommer att behöva ta hänsyn till praktikernas åsikter om regelverket i stort. A beskrev vidare att det är viktigt för IASB att se till vilka delar av informationen i de finansiella rapporterna som det verkligen finns ett behov av ur användarnas perspektiv. B menade på att företagen i framtiden kommer att behöva arbeta mer med IFRS. Företagen måste, enligt B, redan vid tanken på ett eventuellt förvärv även reflektera över vad det kommer att innebära redovisningsmässigt. C tror att det kommer att utvecklas en ökad press och "övervakning" på företagen gällande identifieringsarbetet och uppfyllandet av standarden. 55 procent av respondenterna i enkäten var av uppfattningen att tillämpningen av IFRS 3 kommer att se annorlunda ut inom en femårsperiod och när det gäller frågan om vem som kommer att ta initiativ till förändringen trodde 50 procent att förändringen kommer att ske av IASB och 37,5 procent tror att förändringen kommer att ske på initiativ av företagen. Med bakgrund i empirin tror vi att förändringar kommer att ske gällande IFRS både generellt men även specifikt för IFRS 3. Som beskrivet ovan gällande om den finansiella information når ut till IASB:s användare tror vi att IASB kan behöva se över vilka användarnas informationsbehov är och om den informationen på ett tydligt sätt verkligen når fram till användarna. Vi tror vidare att eventuell förändringar kommer att genomföras av IASB, men att initiativet kan komma ifrån "påtryckningar" från företagen. Ytterligare ett möjligt scenario är att IASB inser att standarden är för "svår" att tillämpa i praktiken och därmed genomför en förändring. Stöd i empirin finns bara gällande det faktum att standarden är problematisk att tillämpa i praktiken. Att IASB skulle inse problematiken och förändra standarden är enbart en spekulation från oss. Intressant är även redovisningsspecialisten C: s tanke om att

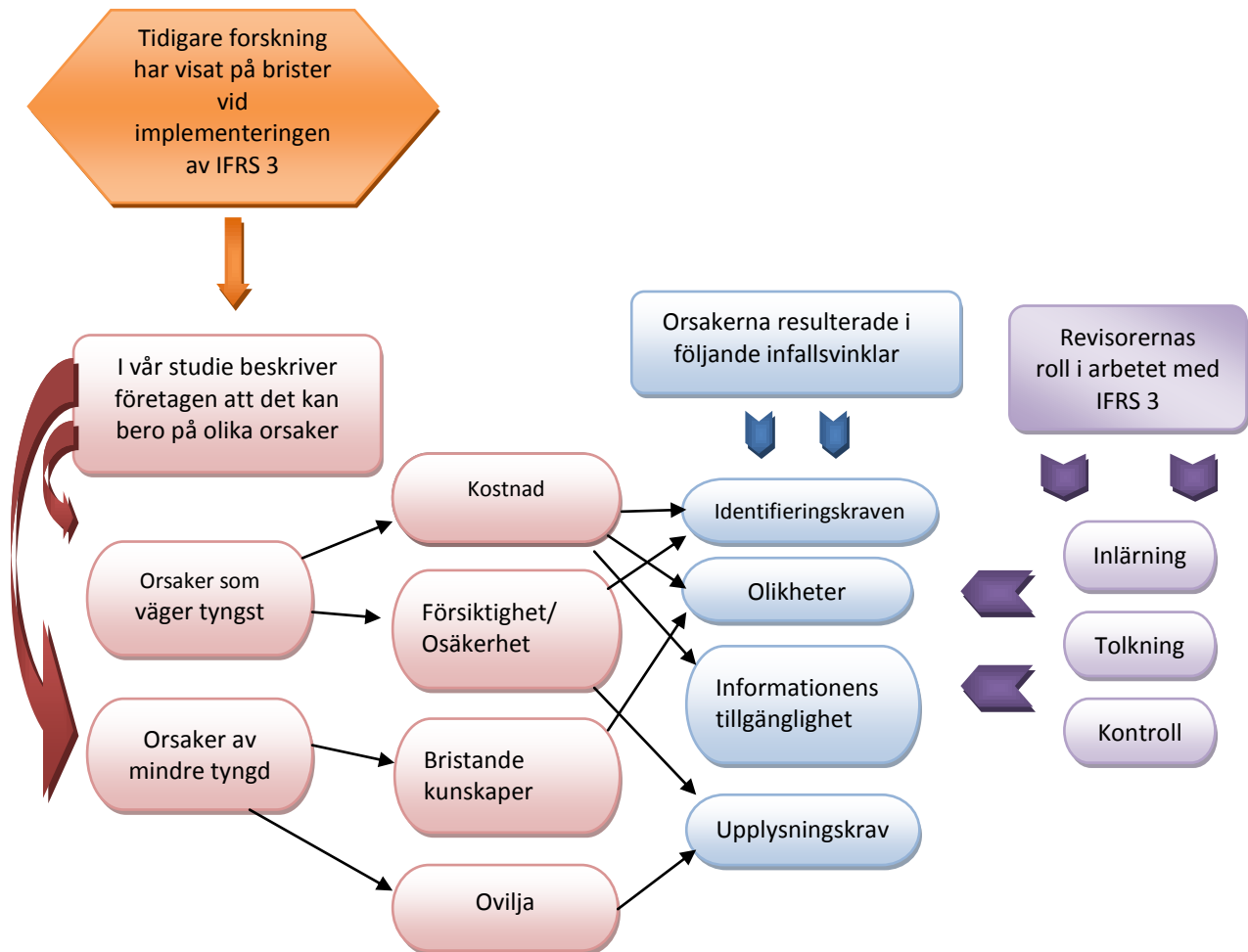
förändringen kommer att ske när det gäller arbetet med den nuvarande standarden och inte nödvändigtvis genom förändringar av standardens innehåll. I ett sådant scenario rör det sig om att företagen får utveckla sitt sätt att arbeta med att uppfylla standarden krav till fullo.

När det gäller IFRS 3 specifikt har group controllern, som beskrivits ovan, ett intressant möjligt scenario. Vi anser att tanken om att en ackumulerad goodwill-post skulle dominera företagens balansräkningar är mycket intressant. Både enkätsvaren och tidigare forskning visar på att en stor del av övervärdena hänförs till goodwill, eftersom inte specifika immateriella tillgångar identifieras. Enligt enkäten hänför 40 procent av företagen 61 procent eller mer av den totala köpeskillingen till goodwill. Det här innebär att stora värden hänförs till goodwill vid varje förvärv, vilket visar att A:s möjliga scenario är rimligt. Ytterligare belägg för att scenariot kan stämma är att goodwill, som nämnts tidigare, inte skrivs av löpande utan nedskrivningsprövas. Det innebär att goodwill enbart skrivs ner när nuvärdesberäkningar i samband med nedskrivningsprövningar inte längre kan rättfärdiga posten. Som nämnts ovan skulle det kunna leda till stora nedskrivningar i samband med kriser eller andra stora förändringar. Av svaren i enkäten kan vi dock inte se något tydligt stöd för det möjliga scenario då enbart 1 av 20 tror att ett sådant scenario skulle kunna inträffa. Intressant är att den personen som tror på scenariot även tycker att evig goodwill är en av de viktigaste frågorna på området. Författarna tror att det finns en teoretisk möjlighet att scenariot skulle inträffa. Nedskrivningsprövningar görs med hjälp av nuvärdesberäkningar som till stora delar bygger på antagande från företagsledningen, detta skulle kunna möjliggöra för företagsledningen att ”styra” nuvärdesberäkningarna i önskad riktning. Det skulle i sin tur medföra att goodwill-posten kan försvaras längre än den egentligen borde och på så sätt växa i storlek. Eftersom det i stort sätt inte var någon av respondenterna i enkäten som trodde att scenariot skulle kunna bli verklighet är vi till viss del skeptiska. Marton och Rehnberg avslutade sin rapport med ett konstaterande om att IASB skulle behöva arbeta om IFRS 3 så att företagsledningens bedömningsutrymme inte kan användas på ett olämpligt sätt. Vi anser att konstaterandet kan stärka scenariot, men ett stort bedömningsutrymme behöver i sig inte enbart leda till den utvecklingen. Teoretiskt sett skulle likväl företagen kunna göra antaganden som skulle innebära att nedskrivningar sker på goodwill-posten.

Av enkätresultatet framgick det att över 50 procent av respondenterna skulle vilja att det var möjligt att genomföra systematiska avskrivningar på goodwill. Även group controllern var av den här åsikten. Den vanligaste kommentaren till det här var i enkätsvaren att företagen vill få en jämnare resultatpåverkan samt att de önskar det ur ett försiktighetsperspektiv. Vi håller med om att det hade blivit en jämnare resultatpåverkan, men vi ställer oss frågande till om det ger den mest ”rättvisande bilden”. Precis som det framkommer i enkätsvaren, från de respondenter som är negativa till avskrivningsmöjligheten, anser vi inte att det nödvändigtvis ger en rättvisande bild att generalisera genom linjära löpande avskrivningar. Det går inte att säkert veta att goodwill-posten kommer att minska i värde med tiden. Därav anser vi att nedskrivningsprövningar är mer rättvisande. Som beskrivits ovan har dock företagsledningen ett visst bedömningsutrymme, som skulle kunna leda till godtyckliga nedskrivningsprövningar. Av den här anledningen har vi förståelse för att företagen ur försiktighetssynpunkt kan vilja använda sig av löpande avskrivningar. De problem som uppenbarligen finns bland företagen att beskriva goodwill-postens beståndsdelar anser vi är ytterligare en anledning till att löpande avskrivningar skulle kunna vara en bättre lösning. Rent logiskt sett borde det vara svårt för företagen att nedskrivningspröva en post som de har problem att specificera.

Under uppsatsarbetets gång har revisorernas roll visat sig vara allt viktigare. De står inte bara för den kontrollerande revisionen utan är viktiga när det gäller inläring och vid tolkningsproblem. Vi tror därför att revisorerna även i framtiden kommer att fylla en viktig funktion i arbetet med IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet.

5.8 Samband i figurform



Figur 2, Samband

5.9 Sammanfattning av analysen i tabellform

Syften Frågeställningar	Hur arbetar företagen med IFRS 3?	Vad är problematiskt?	Framtiden?
Identifieringskraven	Företagen anser att de till stor del uppfyller kraven. Tidigare forskning har påvisat att företagen inte alltid uppfyller kraven. Vi tror att det kan vara så att företagen följer den goda revisionsleden som utvecklats på området och som inte alltid överensstämmer exakt med standardens krav.	Företagen anger att det i många fall är tidskrävande och kostsamt att identifiera alla de immateriella tillgångar som krävs och värdera dessa till deras verkliga värde. Det verkar även råda en försiktighet där företagen hellre hänför större delen av övervärdena till goodwill än till specifika immateriella tillgångar.	Oenigheten bland respondenterna gällande ifall IASB kommer att behöva anpassa regelverket efter praktikernas åsikter och användarnas behov eller om det kommer att ställas högre krav på företagen genom bland annat en förändring av god revisionsled.
Upplysningskraven	Se ovan.	Osäkerheten kring antagandena verkar vara den största problematiken, även finnas en ovilja att lämna ut uppgifterna.	Se ovan.
Informationens tillgänglighet	Företagen arbetar för att uppfylla kraven men det har framkommit hos vissa av respondenterna att de även erbjuder "light-versioner" av de finansiella rapporterna då informationen i rapporterna är väldigt omfattande och tung.	Enligt respondenterna är en stor del av användarna inte tillräckligt insatta i varken företaget eller regelverket för att förstå de finansiella rapporterna till fullo. Även företagets bedömningsutrymme kan ge användarna en missvisande bild.	Vissa respondenter hävdar att IASB kommer att behöva tänka igenom vilken info som användarna verkligen har användning av. Vi tror att IASB kommer att behöva bestämma sig för vem som verkligen är deras målgrupp.
Företagens och företagsförvärvens Olikheter	Företagen tenderar att lägga ner mer arbete när företaget är relativt stort samt när det rör sig om ett större förvärv. Även antalet förvärv med den rutin som det medför verkar påverka hur företagen arbetar med standarden.	Storleken på både företaget och förvärvet verkar ha betydelse för hur väl standardens krav uppfylls även fast det inte borde vara så. Det verkar till stora delar handla om en kostnadsfråga.	Flera respondenter har hävdad att regelverket bör anpassas så att samma krav inte ställs när förvärven är relativt små. Redan idag verkar god revisionsled ställa lägre krav på mindre förvärv.
Revisorernas roll, god revisionsled	Revisorn har många roller. Dels gällande inläring, men också som hjälp vid tolkningsproblem och som medutvecklare av en branschpraxis och god revisionsled på området.	Det verkar som att det tagit ett tag innan den goda revisionsleden utvecklats och nått ut till företagen. Ytterligare ett problem är att den inte verkar överensstämma med standardens verkliga krav.	Revisorernas kommer även i framtiden ha en betydande roll. De står redan nu för ett antal olika roller och det finns inget som tyder på att det skulle komma att ändras inom den närmsta framtiden.

Tabell 2, Sammanfattning av analysen

6. SLUTSATS

I avsnitt sex kommer författarna initialt att återigen presentera uppsatsens syfte och problemformulering. Det här för att påminna läsaren och på ett tydligare sätt kunna presentera uppsatsens slutsatser knutna till dess syfte och problemformulering. Vidare kommer även förslag till fortsatt forskning ges.

6.1 Syfte och problemformulering

Syftet med uppsatsen har varit att beskriva innebörden av de delar av IFRS 3 som utifrån vår problemformulering har relevans för uppsatsen. Vidare har syftet även varit att beskriva hur ett antal aktörer har tolkat och arbetat med delar av implementeringen av IFRS 3. Slutligen var syftet även att analysera delar av implementeringen av IFRS 3 mot bakgrund av ett antal redovisnings- och företagsekonomiska kriterier.

Uppsatsens problemformulering;

- *Varför uppfylls inte IFRS 3 Rörelseförvärv till fullo vid identifieringen och redovisningen av immateriella tillgångar i samband med rörelseförvärv?*

Uppsatsen underfrågor;

- Vilka är orsakerna till att kraven i IFRS 3 till vissa delar inte uppfylls?
- Ställer standarden rimliga krav på företagen?
- När den finansiella informationen från IFRS 3 ut till IASB: s tänkta användare?
- Vilken påverkan har företagens och företagsförvärvens olikheter?
- Vilken roll har revisorerna?
- Hur ser framtiden ut för IFRS generellt och IFRS 3 i synnerhet?

Författarna vill påminna om att de slutsatser som dragits i analysen inte med säkerhet kan antas gälla för alla på marknaden men att de kan ge läsaren en möjlig bild av hur verkligheten ser ut.

6.2 Slutsatser gällande orsakerna

De främsta orsakerna till att kraven på identifieringen och redovisningen av immateriella tillgångar enligt IFRS3 inte uppfylls fullt ut är enligt vår undersökning bristande kunskaper, höga kostnader och försiktighet, där tyngden ligger på de två sistnämnda. Trots att tidigare forskning kommit fram till att inläringen inte verkar öka med tiden tror vi att det kan vara möjligt. Studien i den tidigare forskningen rörde standardens tre först år och vi tror att det finns en möjlighet att branschpraxis inte hunnit utvecklas och etablerats under den tiden. Både företagen och revisorerna arbetar aktivt med att hålla sig uppdaterade och vår slutsats är därför att bristande kunskaper är en av de möjliga orsakerna men att det inte är en av de som väger tyngst. Kostnadsfrågan och osäkerheten är, enligt det vi kan utläsa av våra undersökningar, ungefär lika starkt bidragande till den bristande implementeringen av IFRS 3. Företagen är inte beredda att lägga ner alltför stora kostnader för att uppfylla standarden när kostnaderna blir allt för stora i förhållande till förvärvets storlek, vilket även verkar vara i enlighet med god revisionssed. När det gäller osäkerheten är vår uppfattning att företagen inte vill göra allt för lösa antaganden vid identifieringen och värderingen av immateriella tillgångar utan att de istället tar "den lätta vägen" och hänför större delen av övervärdena till

goodwill, en post som hos vissa fortfarande verkar ses som en "slaskpost". Vi har spekulerat i om den här osäkerheten och försiktigheten kan bero på den kontinentala försiktighetsprincipen som funnits sedan länge. Bristerna gällande upplysningskraven verkar ha samma orsaker som identifieringsproblematiken, dock anser vi med bakgrund i det empiriska materialet att osäkerheten här verkar vara den tyngsta orsaken.

6.3 Slutsatser gällande kravens rimlighet

Sammantaget visar analysen att standarden i stort ställer rimliga krav gällande både identifieringen av immateriella tillgångar, värderingen av dessa och upplysningskraven. Intressant är att respondenterna i enkäten lämnat något motsägelsefulla svar. Slutsatsen som vi drar av det är att företagen anser att standarden är svårtillämpad men att de uppfyller de kraven som *de* anser att standarden ställer på dem och att kraven ur det perspektivet inte kan anses vara för stora. När det gäller identifieringen och värderingen specifikt kommer vi fram till att kraven antagligen inte är för stora men att riktlinjer och vägledning skulle behövas för att hjälpa företagen i rätt riktning. Dock visar resultatet i undersökningarna på att det antagligen är väldigt svårt för IASB att lämna sådana riktlinjer då deras regelverk ska täcka många olika företag och områden samt att deras riktlinjer snarare skulle ses som krav än som vägledning. Därav tror vi att den önskvärda vägledningen möjligen kommer att komma via branschpraxis från framförallt revisorerna. Samtidigt tror vi att det kan finnas ett behov av att anpassa kraven efter företagsförvärvens karaktär, något som skulle göra att kostnadsproblematiken minskade. När det gäller upplysningskravet gällande goodwill-postens innehåll drar vi slutsatsen att kraven i sig inte är för stora men att det kan ifrågasättas vilket syfte kravet har. Författarna anser sig dock inte ha tillräcklig information för att avgöra frågan.

6.4 Slutsatser gällande den finansiella informationens tillgänglighet

Gällande om den finansiella informationen som ges i enlighet med standarden IFRS 3 når ut till användarna drar vi slutsatsen att problemtiken inte verkar ligga i själva mängden informationen utan snarare i informationens tillgänglighet. Kraven i standarden gör att väldigt mycket information kring företagsförvärven presenteras i de finansiella rapporterna. Det har visat sig att enbart insatta användare kan ta del av all information och att användarna som inte har samma stora informationsbehov och kunskap söker sig till "light-versioner". Av den anledningen ställer vi oss frågan till vem som verkligen är den tänkta användaren ur IASB:s perspektiv. Vi tror att mycket arbete läggs ned hos företagen på att ta fram information som krävs enligt standarden men som enbart en liten del av de finansiella rapporternas användare kan förstå och ta del av. Vi ställer oss därför frågande till om det är rimligt i alla lägen?

6.5 Slutsatser gällande företagens och företagsförvärvens olikheter

Under uppsatsarbetets gång har företagsförvärvens individuella olikheter visat sig vara en viktig faktor i problematiken gällande standardens uppfyllande. Det har framkommit att det i vissa fall är enklare att identifiera immateriella tillgångar i det förvärvade företaget, till exempel om det finns en kundlista, men så är inte alltid fallet. Som framkommit flertalet gånger i det empiriska materialet är det inte rimligt att företagen ska lägga ned alltför stora kostnader vid arbetet med identifieringen, värderingen och upplysningarna som krävs enligt IFRS 3 om kostnaderna visar sig bli alltför stora i förhållande till själva förvärvets storlek. Det här är enligt vår uppfattning även i enlighet med hur god revisionsred på området utvecklats. Det har även framkommit att företagens storlek kan vara av betydelse när det gäller hur väl identifieringskraven uppfylls. Större företag tenderar enligt

undersökningen att lägga ner mer arbete överlag och därav uppfyller standarden bättre. Det ska dock poängteras att mindre företag dock tenderar att lägga ner mer arbete när det rör sig om större förvärv. Avslutningsvis vill vi återigen tryck på att det som framkommit i undersökningarna tyder på att standardens krav inte är tillämpliga/rimliga för alla typer av förvärv.

6.6 Slutsatser gällande revisorernas roll

Slutsatsen som vi drar gällande revisorernas roll i arbetet med IFRS 3 är att deras roll är väldigt stor. De granskar inte bara företagens finansiella rapporter och bidrar i utvecklingen av den goda revisionsleden utan de har även en stor roll i företagets inlärningsarbete och bidrar med kunskap vid tolkningsfrågor. Då vi tror att den goda revisionsleden tillåter vissa "genvägar" beroende på förvärvens olikheter vill vi här belysa vilken inverkan som revisorerna har när det kommer till hur IASB:s standarder tillämpas i praktiken. Vi kommer i analysen fram till att IASB därför borde gå via revisorerna om de anser att det finns brister i den nuvarande implementeringen av standarden och vill att tillämpningen ska förändras.

6.7 Slutsatser gällande framtiden

Det verkar som att IASB:s regelverk och IFRS 3 specifikt i framtiden kommer att behöva utvecklas ytterligare och att IASB då måste tänka på både vad praktikerna och användarna av de finansiella rapporterna anser. Ytterligare ett möjligt scenario som framkommer i empirin gällande IFRS 3 är att pressen på företagen kommer att öka gällande deras identifieringsarbete. Två scenarion som författarna inte tror utesluter varandra. Som framgår av studien innebär det mycket arbete för företagen att uppfylla alla de krav som ställs i IASB:s regelverk, krav som de i vissa fall inte anser bidrar med något för användarna. All information är dock inte oviktig och vi tror därför att företagen i framtiden kommer att pressas ytterligare för att uppnå de kraven.

De undersökningar som vi genomfört visar att stora delar av respondenterna vill att det i framtiden ska var möjligt att göra löpande avskrivningar på goodwill, något som idag inte är möjligt. I nuläget nedskrivningsprövas goodwill och det framkommer i undersökningarna att det finns olika åsikter omkring detta. Ett par av respondenterna menar att det i framtiden kommer att skapas stora goodwill-poster som sedan kommer att påverka företagets resultat kraftigt negativt under kriser och liknande, medan andra anser det vara mer rättvisande att nedskrivningspröva posten istället för att göra löpande avskrivningar. Vi anser att båda metoderna har sina för- och nackdelar men att det i nuläget är svårt att avgöra om löpande avskrivningar hade gett en mer rättvisande bild av företagen och deras finansiella ställning och resultat.

6.8 Fortsatt forskning

Vi har under uppsatsprocessens gång stött på flera frågor som vi av olika anledningar valt att inte fördjupa oss vidare i under vår studie. Framför allt är det två frågor som vi skulle vilja presentera och ge som förslag till fortsatt forskning. Den första handlar om den branschpraxis och goda revisionsled som växer fram när ett nytt regelverk träder i kraft. Frågor omkring det här som vi anser intressanta är; Hur lång tid tar det innan det växer fram och etableras?, Vilka bidrar till praxisen? Den andra frågan rör användarna av de finansiella rapporterna. Det har i vår studie framkommit åsikter som handlar om att de genomsnittliga läsarna inte förstår de finansiella rapporterna tillfullo och att de i många fall istället läser så kallade "light-versioner". Vi anser att det på det här ämnet skulle vara intressant att se vad användarna förstår och inte förstår, samt vad de lägger vikt på vid sina beslut.

7. KÄLLFÖRTÄCKNING

Litteratur

- Andersson Bengt- Erik *Som man svarar får man svar –en introduktion i intervju- och enkätteknik*
Rabén och Sjögren, Kristianstad, 1985
- Ejlertsson Göran *Enkäten i praktiken - En handbok i enkätmetodik*
Studentlitteratur, Lund, 2005 andra upplagan
- FAR FÖRLAG *Revision - En praktisk beskrivning*, 2005, FAR FÖRLAG AB
- Holme Idar Mage
Krohn Solvang Bernt
Översättning Björn Nilsson *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*
Studentlitteratur, Lund, 1997 andra upplagan
- Larsen Ann Kristin
Översättning Bo och Ethel Kärnekull *Metod helt enkelt - en introduktion till samhällsvetenskaplig metod*
Gleerups utbildning AB, 2009 första upplagan
- Lundahl Ulf
Skärvad Per- Hugo *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*
Studentlitteratur, Lund, 1999 upplaga 3:1,
- Marton, Jan
Falkman, Pär
Lumsden, Marie
Pettersson, Anna Karin
Rimmel, Gunnar *IFRS – I teori och praktik*
Bonnier Utbildning, Stockholm, 2008,
första upplagan
- Smith Dag *Redovisningens språk*
Studentlitteratur, Lund, 2006 tredje upplagan
- Thorell, Per *Den nya koncernredovisningen*
Liber Ekonomi, Malmö, 2004
- Wallén Göran, *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*
Studentlitteratur, Lund, 1996 andra upplagan

Referenslitteratur

- Rienecker, Lotte
Stray Jørgensen, Peter *Att skriva en bra uppsats*
Liber AB, Malmö, 2009 upplaga 2:2

Artiklar och rapporter

- Gauffin, Björn
Nilsson, Sven-Arne *Rörelseförvärv enligt IFRS 3 – fjärde året,*
Balans 2009 nr 11, sid. 43-47
- Gauffin, Björn
Nilsson, Sven-Arne *Rörelseförvärv enligt IFRS 3 – tredje året,*
Balans 2008 nr 11, sid. 35-39

Gauffin, Björn Nilsson, Sven-Arne	<i>Rörelseförvärv enligt IFRS 3 – andra året,</i> Balans 2007 nr 11, sid. 38-41
Gauffin, Björn Nilsson, Sven-Arne	<i>Rörelseförvärv enligt IFRS 3,</i> Balans 2006 nr 8-9, sid. 40-42
Lagerström, Bo Nicander, Cecilia	<i>Har börsbolagen som köpt en rörelse också köpt regelverket i IFRS 3?</i> Balans 2006 nr 6-7, sid. 35-36
Marton, Jan Rehnberg, Pernilla	<i>Identifying intangible assets in accordance with IFRS 3. Consistent application and principles-based accounting standards.</i> EAA Tampere, 30 mars 2009

Lagar och standarder

Aktiebolagslag (2005:551)

IASB: s Föreställningsram	IFRS-volymen 2010, FAR SRS
IAS 36 Nedskrivningar	IFRS-volymen 2010, FAR SRS
IAS 38 Immateriella tillgångar	IFRS-volymen 2010, FAR SRS
IFRS 3 Rörelseförvärv	IFRS-volymen 2010, FAR SRS
RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag	Samlingsvolymen 2010 – redovisning, FAR SRS
Revisionslag (1999:1079)	

Elektroniska källor

Revisorsnämndens webbplats; www.revisorsnamnden.se, 2010- 04-27

Intervjuer

Intervju med en praktiker på ett börsnoterat bolag (A)	2010-04-21
Intervju med en revisor för publika bolag (B)	2010-04-27
Intervju med en revisor på Revisorsnämnden (D)	2010-04-28
Intervju med redovisningsspecialist på en revisionsbyrå (C)	2010-05-26

Tabeller och figurer

Samtliga tabeller och figurer är egengjorda. Observera att detta inte gäller diagrammen som konstruerats av enkätprogrammet.

8. BILAGOR

Bilaga 1 – Intervjufrågor till praktiker på ett börsnoterat bolag

1. Kan du berätta lite om din arbetslivsbakgrund och vilken position du har idag?
2. Vad anser du, generellt sätt, om IFRS 3?
3. IASB:s standarder utvecklas löpande. Hur gör ni på ert företag för att berörda medarbetare ska få kunskap om, och hänga med i den utvecklingen?
4. Kommer ändringarna av IFRS 3, som gäller från i år, att påverka ert arbete med standarden?
5. Relevans och tillförlitlighet är två kriterier som tas upp i *Föreställningsramen*. Är det på något sätt problematiskt att uppfylla dessa vid arbetet med IFRS 3?
6. Hur går värderingen och identifieringen av immateriella tillgångar till i samband med ett rörelseförvärv?
7. I tidigare undersökningar har det framkommit att många företag redovisar stora delar av sina övervärden som goodwill. Det här trots att undersökningar visat på att en del av den goodwill skulle kunnat särredovisas som immateriella tillgångar. Vad tror du att det beror på?
8. Cirka en tredjedel av de företag som genomfört rörelseförvärv upplyser inte alls om vad som medverkat till en redovisad goodwill, ett krav enligt IFRS 3. Anser du att det här är ett krav som ni uppfyller i era finansiella rapporter? Vad tror du att det beror på att en så stor andel inte specificerar alls?
9. Tror du att tillämpningen av IFRS 3 kommer att se annorlunda ut om 5 år? Vem kommer i sådant fall ta initiativet till utvecklingen (företagen, revisionbyråerna eller IASB)?

Bilaga 2 – Intervjufrågor till revisor för publika bolag

1. Kan du berätta lite om din arbetslivsbakgrund och vilken position du har idag?
2. Vad anser du, generellt sätt, om IFRS 3?
3. IASB: s standarder utvecklas löpande. Hur gör ni på byrån för att berörda medarbetare ska få kunskap om, och hänga med i den utvecklingen?
4. Relevans och tillförlitlighet är två kriterier som tas upp i IASB: s *Föreställningsram*. Upplever du att det är problematiskt för företagen att uppfylla dessa vid arbetet med IFRS 3?
5. Hur går företagen tillväga för att identifiera och värdera immateriella tillgångar vid ett rörelseförvärv?
6. I tidigare undersökningar har det framkommit att många företag redovisar stora delar av sina övervärden som goodwill och inte som särredovisade immateriella tillgångar. Vad tror du att det beror på?
7. Tror du att identifieringen av goodwill hade sätt annorlunda ut om företagen hade fått aktivera upparbetad goodwill?
8. Ca en tredjedel av de företag som genomfört rörelseförvärv upplyser inte alls om vad som medverkat till en redovisad goodwill, ett krav enligt IFRS 3. Upplever du att företagen anser sig uppfylla kraven eller vad tror du att det resultatet beror på?
9. Hur arbetar ni som revisorer med granskningen av de poster och upplysningar som uppkommer i och med rörelseförvärv?
10. Tror du att tillämpningen av IFRS 3 kommer att se annorlunda ut om 5 år? Vem kommer i sådant fall ta initiativet till utvecklingen (företagen, revisionbyråerna eller IASB)?

Bilaga 3 Intervjufrågor till redovisningsspecialist

1. Kan du berätta lite om din arbetslivsbakgrund och vilken position du har idag?
2. Vad anser du, generellt sätt, om IFRS 3?
3. Vad anser du är god revisionsred gällande IFRS 3?
4. Tror du att företagens storlek har betydelse för hur väl företaget uppfyller kraven i IFRS 3?
 - a. Är det ett problem att företag av så pass olika storlek ska uppfylla samma krav?
5. Vem anser du att de finansiella rapporterna i första hand riktar sig till? Anser du att standarden tillhandahåller krav som ligger i användarens intresse?
6. Tror du att det skulle hjälpa företag om IASB utvecklade IFRS 3 med mer praktiska riktlinjer och vägledning gällande identifieringen av immateriella tillgångar, värderingen av dessa samt upplysningskravens utformning? Eller är kraven som ställs i standarden för höga?
7. Tror du att tillämpningen av IFRS 3 kommer att se annorlunda ut om 5 år? Vem kommer i sådant fall ta initiativet till utvecklingen (företagen, revisionbyråerna, IASB)?

Bilaga 4 Frågor till kompletterande mailintervjuer

1. Tror Ni att företagens storlek har betydelse för hur väl företaget uppfyller kraven i IFRS 3?
2. Är det ett problem att företag av så pass olika storlek ska uppfylla samma krav?
3. Är det snarare antalet förvärv och erfarenhet/rutin som gör att vissa företag uppfyller kraven i IFRS 3 i större utsträckning än andra?
4. Tror Du att det skulle hjälpa Er och andra företag om IASB utvecklade IFRS 3 med mer praktiska riktlinjer och vägledning gällande identifieringen av immateriella tillgångar, värderingen av dessa samt upplysningskravens utformning? Eller är kraven som ställs i standarden för höga?
5. Vem anser Ni att de finansiella rapporterna i första hand riktar sig till? Anser Ni att standarden tillhandahåller krav som ligger i användarens intresse?

Bilaga 5 – Enkätundersökning till praktiker i börsnoterade bolag

Information vid första utskicket

att: Till den medarbetare som ansvarar för koncernredovisningen på Ert företag

Hej

Vi, Karin Bengtsson och Johanna Fagerström, skriver vår Kandidatuppsats i Redovisning vid Lunds universitet.

Inspirationen till vårt uppsatsämne kommer från Nilssons och Gauffins fyra artiklar i Balans åren 2006-2009. Författarna har bland annat undersökt hur företag som tillämpar IFRS 3 redogör för sina förvärv i helårsrapporterna samt hur de immateriella tillgångarna har identifierats. Författarna kommer fram till att långt ifrån alla företag identifierar immateriella tillgångar i en tillräcklig utsträckning, utan låter stora delar av övervärdena gå in under posten goodwill. De framkommer även att det i många fall saknas upplysningar angående vad goodwill posten består av. Frågan som vi ställde oss efter att ha läst artiklarna var varför? Vi vill därav genomföra en enkätundersökning för att försöka förstå vad som är problematiskt med IFRS 3 samt vad bristerna kan bero på.

Vi hoppas att Ni har tid och möjlighet att besvara vår enkät bestående av 20 frågor, som vi beräknar kommer att ta mellan 10-20 minuter att besvara.

Er medverkan betyder mycket för oss, och vi hoppas på svar för att kunna få ett bättre slutresultat i vår uppsats. Givetvis kommer både Ni och företaget att vara anonyma.

Vi skulle vara tacksamma för svar senast tisdagen den fjärde maj.

Enkäten finns i länken nedan. Om det av någon anledning inte går att klicka på den så är det bara att kopiera den och klistra in den i webbläsarens adressfält.

Information vi andra utskicket

att: Till den medarbetare som ansvarar för koncernredovisningen på Ert företag

Hej igen,

Vi vill rikta ett stort tack till Er som har tagit er tid att svara på vår enkät.

Undersökningen var tänkt att avslutas idag tisdagen den 4 maj, men kommer att vara öppen ytterligare en vecka, då vi hoppas på fler svar.

Enkätundersökning angående tillämpningen av IFRS 3

Vi är väldigt tacksamma över att Ni tar Er tid att medverka i vår undersökning. Givetvis kommer både Ni och Ert företag att vara helt anonyma.

1. Har Ni sedan 2005 genomfört ett företagsförvärv, och i samband med förvärvet tillämpat IFRS 3? Om Ni svarar nej på den här fråga är undersökningen avslutad. Skicka gärna in enkäten genom att trycka på knappen skicka längst ner i dokumentet.

- Ja
- Nej

2. Hur komplicerat och svårtillämpat anser Ni att regelverket IFRS/IAS är?

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Inte alls svårt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Mycket svårt
-----------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	--------------

3. Hur komplicerad och svårtillämpad anser Ni att standarden IFRS 3 är?

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Inte alls svårt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Mycket svårt
-----------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	--------------

4. Hur arbetar Ni med att uppdatera Era medarbetare med de förändringarna som sker löpande av IASB:s standarder? Möjligt att kryssa i flera alternativ.

- Inte alls
- Prenumerera på nyheter från IASB
- Prenumererar på facktidskrifter
- Utbildningar
- Via revisorerna
- Utbyter kunskap mellan kollegor
- Övrigt:

5. Har Ni en arbetsmodell som Ni använder Er av vid värderingen och identifieringen av immateriella tillgångar i samband med ett rörelseförvärv, enligt IFRS 3?

- Ja
- Nej

6. Vilka av följande adjektiv förknippar Ni med värderingen och identifieringen av immateriella tillgångar i samband med ett rörelseförvärv enligt IFRS 3? Möjligt att kryssa i flera alternativ.

- Problematiskt
- Oproblematiskt
- Svårtolkat
- Lättolkat
- Mycket tidskrävande
- Mindre tidskrävande
- Övrigt:

7. Vart vänder Ni er i första hand när Ni upplever tolkningsproblem i IFRS 3?

- 8. Till hur stor grad upplever Ni att Ert företag uppfyller kraven som ställs enligt IFRS 3 angående identifiering av immateriella tillgångar?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Uppfyller inte alls	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Uppfyller helt

9. Hur stor andel av den totala köpeskillingen brukar hänföras till goodwill?

- 0 - 20%
- 21 - 40%
- 41 - 60%
- 61 - 80%
- 81 - 100%

- 10. I tidigare undersökningar har det framkommit att många företag redovisar stora delar av sina övervärden vid företagsförvärv som goodwill. Det här trots att forskare menar på att en del av den goodwillen skulle kunnat särredovisas som enskilda immateriella tillgångar. Vad tror Ni att detta beror på? Möjligt att kryssa i flera alternativ.

- Okunskap
- Ovilja att anlita externa experter på grund av kostanden
- Försiktighet på grund av att det är svårt att göra välgrundade antaganden
- Övrigt:

- 11 a. Anser Ni att det ska vara tillåtet att aktivera upparbetad goodwill?

- Ja
- Nej
- Ingen uppfattning

- 11 b. Om ja eller nej på föregående fråga, lämna gärna en kommentar.

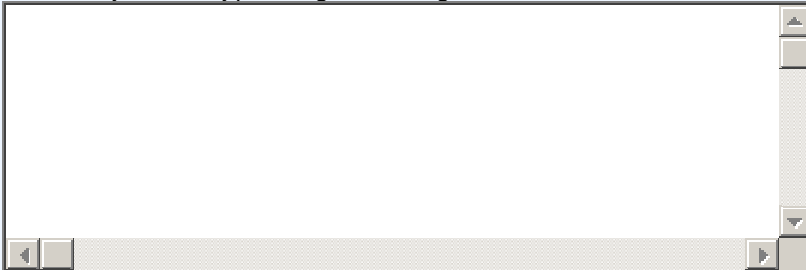
- 12. Enligt tidigare forskning lämnar cirka en tredjedel av de företag som genomför rörelseförvärv inte upplysningar om vad den redovisade goodwillen består av, ett krav enligt IFRS 3. Anser Ni att Ert företag uppfyller kraven?

- Ja, till fullo
- Ja, till stora delar
- Ja, till viss del
- Nej

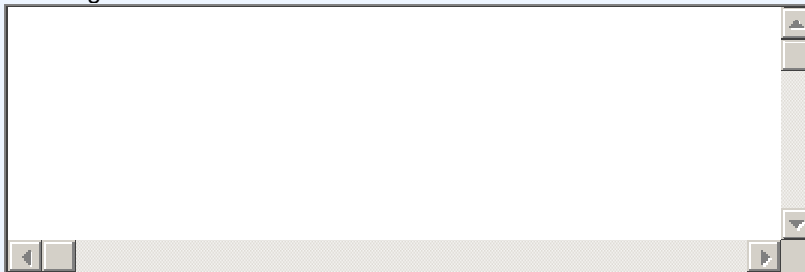
- 13 a. Skulle Ni vilja få göra löpande avskrivningar på goodwill, något som i dagsläget inte är tillåtet av företag som tillämpar IFRS/IAS?

- Ja
- Nej
- Ingen uppfattning

- 13 b. Om ja eller nej på föregående fråga, varför?



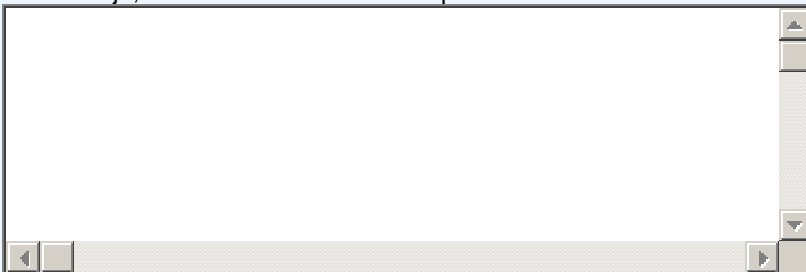
- 14. Vad tror Ni att det beror på att så många som en tredjedel av företagen inte lämnar några upplysningar om vad goodwillen består av?



- 15 a. Har Era revisorer någon gång anmärkt på Ert arbete med eller redovisning av ett företagsförvärv, enligt IFRS 3?

- Ja
- Nej

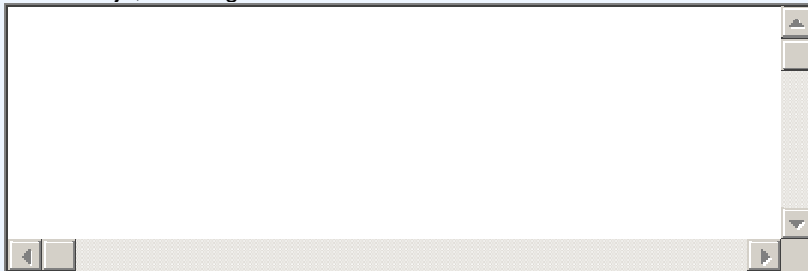
- 15 b. Om ja, vad anmärkte revisorerna på?



- 16 a. Tror Ni att företagens tillgångar i framtiden kommer att domineras av en ackumulerad goodwill-post?

- Ja
- Nej
- Ingen uppfattning

- 16 b. Om ja, lämna gärna en kommentar om vilka effekter Ni tror det kommer att medföra?

A large, empty rectangular text area with a light gray border and scrollbars on the right and bottom sides.

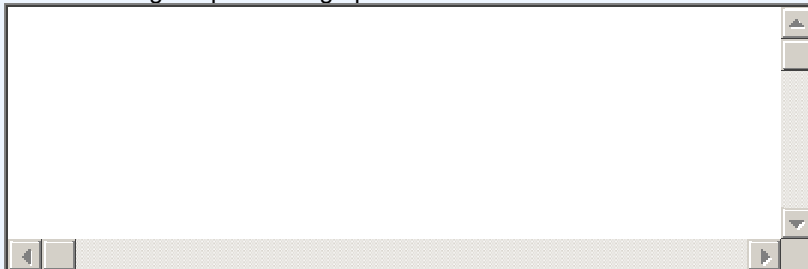
- 17. Tror Ni att tillämpningen av IFRS 3 kommer att se annorlunda ut om 5 år?

- Ja
- Nej
- Ingen uppfattning

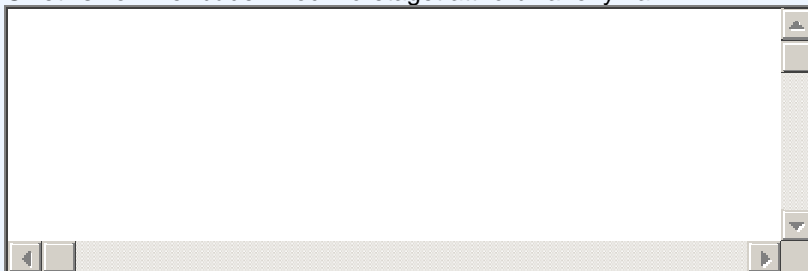
- 18. Om ja, vem kommer i sådant fall att ta initiativet till utvecklingen?

- Företagen
- IASB
- Revisionsbyråerna
- Analytikerna
- Övrigt:

- 19. Är det någon specifik fråga på området som Ni anser är av extra vikt?

A large, empty rectangular text area with a light gray border and scrollbars on the right and bottom sides.

- 20. Det är möjligt att vi kommer att behöva ställa några ytterligare följdfrågor via mail eller telefon. Om Ni har möjlighet att medverka till detta, skulle vi vara tacksamma om Ni lämnar Era kontaktuppgifter nedan. Givetvis kommer både Ni och företaget att förbli anonyma.

A large, empty rectangular text area with a light gray border and scrollbars on the right and bottom sides.

Submit