



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska Institutionen

Kandidatuppsats

HT 2009

Konsekvenser av IFRS 3 – Redovisning av goodwill 4 år senare

Handledare

Erling Green

Carl-Michael Unger

Författare

Mohammed Abdulrahan

Amir Kusturica

Dara Maghdid

Förord

Vi vill först och främst tacka våra handledare Erling Green och Carl-Michael Unger som introducerade oss för ämnet i fråga. Tack för ert tålamod och stöd som ni gav oss under arbetets gång.

Vi vill även tacka alla våra respondenter för att de har tagit sig tid och svarat på våra frågor. Utan er medverkan och information hade arbetet inte varit möjligt att genomföra, ett stort tack från författarna.

Lund, 2010-04-20

Mohammed Abdulrahman

Amir Kusturica

Dara

Maghdid

Förkortningar

| | |
|-------------|--|
| EU | <i>Europeiska Unionen</i> |
| RR | <i>Redovisningsrådets Rekommendationer</i> |
| FASB | <i>Financial Accounting Standards Board</i> |
| IAS | <i>International Accounting Standards</i> |
| IASB | <i>International Accounting Standards Board</i> |
| IASC | <i>International Accounting Standard Committee</i> |
| ÅRL | <i>Årsredovisningslagen</i> |

Abstrakt

Titel: Konsekvenser av IFRS 3 – Redovisning av goodwill 4 år senare

Kurs: FEKK01, Examensarbete kandidatnivå. 15 poäng

Författare: Mohammed Abdulrahman, Amir Kusturica, Dara Maghdid

Handledare: Erling Green, Carl-Michael Unger

Nyckelord: IFRS 3, goodwill, IASB, redovisning och nedskrivning.

Syfte: Syftet med vår uppsats är att undersöka konsekvenserna som IFRS 3 har medfört för företag, fyra år efter införandet, när det kommer till goodwill. Har det blivit lättare för företag att redovisa goodwill? Har redovisningen av goodwill blivit bättre fyra år efter införandet?

Metod: Vi har använt oss av både en kvantitativ och kvalitativ forskningsstrategi. Primärdata har tagits fram med genom intervjuer med sex olika respondenter. Tidigare uppsatser om IFRS 3, relevant litteratur och standarder utgör de sekundära källorna.

Teoretiska perspektivet: Teorin i uppsatsen behandlar olika modeller och teorier som är relevanta när man pratar om IFRS 3 och goodwill. Regelverket tas upp med de förändringar som det har medfört. Även några tidigare studier om IFRS 3 tas upp.

Empiri: De intervjuer som vi har genomfört kommer att presenteras som vårt empiriska underlag. Intervjuerna är med Swedbank AB, Volvo AB, KPMG, Deloitte, Handelsbanken AB och ett företag som ville vara anonymt.

Resultat: Flera av våra respondenter, precis som i tidigare studier, uttryckte en önskan om att det hade varit bra om de gamla reglerna återinfördes. Men vi kan även se att man börjar bli mer positiv till IFRS 3. Det kan vara svårt att anpassa sig till ett nytt regelverk, men med tiden tror vi att företagen kommer att vänja sig fullt ut, ett gemensamt regelverk som alla följer är ett steg i rätt riktning.

Abstract

Title: Consequences of IFRS 3 - account of goodwill 4 years later.

Course: FEKK01, Degree Project Undergraduate level, 15 University Credit Points.

Authors: Mohammed Abdulrahman, Amir Kusturica, Dara Maghdid.

Advisors: Erling Green, Carl-Michael Unger.

Key words: IFRS 3, goodwill, IASB, accounting and impairment.

Purpose: The aim with our essay is to examine the consequences that IFRS 3 has brought for companies four years after the introduction when it comes to goodwill. Has it become easier for companies to recognize goodwill? Has the account of goodwill improved four years after the introduction?

Methodology: We have used both a quantitative and qualitative research strategy. Raw data has been developed through interviews with six different respondents. Earlier papers on IFRS 3, relevant literature and standards form the secondary sources.

Theoretical perspectives: The theory of this paper deals with various models and theories that are relevant when talking about IFRS 3 and goodwill. The regulatory framework is addressed along with changes that it has brought. Also previous studies of IFRS 3 are presented.

Empirical foundation: The interviews that we have implemented will be present as our empirical foundation. The interviews are with Swedbank AB, Volvo AB, KPMG, Deloitte, Handelsbanken AB, and a company that wanted to be anonymous.

Conclusions: Several of our respondents, as in previous studies, expressed a wish that it would have been good if the old rules were restored. But we can also see that they are becoming more positive to IFRS 3. It can be difficult to adapt to new regulations, but with time we believe that companies will get used to this one, a common regulatory framework that everyone follows is a step in the right direction.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|--|-----------|
| 1 INLEDNING | 10 |
| 1.1 BAKGRUND | 10 |
| 1.2 PROBLEMFÖRMULERING | 11 |
| 1.3 SYFTE..... | 11 |
| 1.4 AVGRÄNSNINGAR..... | 12 |
| 1.5 DISPOSITION..... | 13 |
| 2 METOD | 14 |
| 2.1 Planering för datainsamling | 14 |
| 2.2 Kvantitativ och kvalitativ forskningsstrategi | 15 |
| 2.3 Datainsamling, sekundära och primära källor..... | 15 |
| 2.4 Intervjuerna..... | 16 |
| 2.6 Validitet och reliabilitet..... | 17 |
| 3. TEORETISK REFERENS RAM | 19 |
| 3.1 NORMERINGEN INTERNATIONELLT OCH I SVERIGE..... | 19 |
| 3.2 REDOVISNINGEN INTERNATIONELLT | 20 |
| 3.2.1 IAS – Internationell redovisningsstandard..... | 20 |
| 3.3 GOODWILL OCH NEGATIV GOODWILL | 21 |
| 3.4 TIDIGARE REDOVISNINGSPREKOMMENDATIONER RR 1:00..... | 22 |
| 3.4.1 Avskrivning RR 15..... | 22 |
| 3.4.2 Nedskrivning RR 17 | 22 |
| 3.4.3 Negativ goodwill enligt RR 1:00..... | 23 |
| 3.5 IFRS 3 – IMMATERIELLA TILLGÅNGAR VID RÖRELSEFÖRÄRV | 23 |
| 3.5.1 Viktiga Frågeställningar | 24 |
| 3.5.2 IAS 38 och IAS 3 | 25 |
| 3.5.3 De väsentliga förändringarna i IFRS 3..... | 25 |
| 3.6 DE KVALITATIVA KRITERIERNA..... | 26 |
| 3.6.1 Begriplighet | 27 |
| 3.6.2 Relevans | 27 |
| 3.6.3 Tillförlitlighet | 27 |
| 3.6.4 Jämförbarhet | 29 |
| 3.7 TIDIGARE STUDIER | 29 |
| 4 EMPIRI | 32 |
| 4.1 INTERVJUER..... | 32 |
| 4.1.1 FÖRETAG 1 – SWEDBANK AB..... | 32 |
| 4.1.2 FÖRETAG 2 – VOLVO AB | 34 |
| 4.1.3 FÖRETAG 3 – KPMG..... | 35 |

| | |
|--|-----------|
| 4.1.4 FÖRETAG 4 – DELOITTE | 37 |
| 4.1.5 FÖRETAG 5..... | 39 |
| 4.1.6 FÖRETAG 6 – HANDELSBANKEN AB | 40 |
| 5 ANALYS | 43 |
| 6 SLUTSATS | 50 |
| 7 KÄLLFÖRTECKNING | 52 |
| BILAGA 1:..... | 55 |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 1973 grundades organisationen IASC, International Accounting Standards Committee, av revisorsorganisationer från olika länder. Detta skulle vara en oberoende organisation som skulle verka för att utveckla gemensamma och globala redovisningsstandards. Som en uppföljning till detta grundades IASB 2001, International Accounting Standards Board¹. En viktig rekommendation från IASB som berör immateriella tillgångar vid företagsförvärv är IFRS 3, vilken började gälla från och med 2005².

Införandet av IFRS 3 förändrade sättet på vilket företag hanterar företagsförvärv och uppskattar nedskrivning. Detta gör att metoden på vilken man redovisar immateriella tillgångar har förändrats. De immateriella tillgångarna ska värderas i högre utsträckning till verkligt värde, de ska identifieras, specificeras och härledas tydligare än vad de tidigare har gjorts. Vidare har det blivit förbjudet att skriv av goodwill och en del andra immateriella tillgångar med obestämbart nyttjandeperiod. Istället har man infört ett impairment test, vilket innebär att en tillgångs värde skall årligen prövas för nedskrivning eller vid en annan tidpunkt om det bedöms nödvändig³.

Dessa regler har medfört förändringar för svenska börsnoterade företag när det kommer till redovisning. Nya regler innebär att man måste se över sina rutiner och arbetssätt, och anpassa dem därefter. Idag har det gått mer än 4 år sedan IFRS 3 infördes, vilket innebär att företagen har haft tid på sig att anpassa sig till dem. Vi

¹ Artsberg 2005, sid 136

² Deloitte - Guide till IFRS 3 2004

³ ibid

tycker att det hade varit intressant att se hur man har klarat av detta när det kommer till goodwill. Många uppsatser har gjort om vad IFRS 3 har haft för konsekvenser för företagens redovisning, det vi vill undersöka är hur man har lyckats med detta 4 år efter införandet. I början av införandet så kan nya regler upplevas som besvärliga, och det kan finnas en negativ inställning till dem p.g.a. detta. Vi vill ta reda på om man idag tycker att dessa nya regler är bättre, har dem lett till att redovisningen av goodwill har blivit mer rättvis? Syftet med gemensamma och globala redovisningsstandards är att man ska ge en mer rättvis bild av företagen, det ska vara lättare att göra en rättvis jämförelse mellan t.ex. företag inom samma bransch.

1.2 Problemformulering

IFRS 3 har haft en stor påverkan på företagens redovisning vilket har gett oss en orsak till att utföra denna undersökning. Ett antal år har gått sedan införandet och därför är vi intresserade att undersöka vilken syn företagen idag har på förändringen. För att nå vårt resultat har vi kommit fram till följande frågor i vår problemformulering:

- Hur har svenska börsnoterade företag påverkats av dessa regler?
- Har redovisningen av goodwill blivit bättre, mer ”rättvis”?
- Vilka svårigheter har uppkommit vid övergången till IFRS 3? Har denna omställning gett upphov till stora bekymmer och har man överkommit dem?

1.3 Syfte

Syftet med vår uppsats är att undersöka konsekvenserna som IFRS 3 har medfört för företag fyra år efter införandet när det kommer till goodwill. Har det blivit lättare för företag att redovisa goodwill? Har redovisningen av goodwill blivit bättre fyra år efter införandet.

1.4 Avgränsningar

Fokusen i uppsatsen kommer att ligga på goodwill. Vidare kommer vi att hålla oss till svenska förhållanden och svenska företag som berörs av detta.

1.5 Disposition

Kapitel 1 – *Inledning*, i detta avsnitt introduceras uppsatsens ämne.

Kapitel 2, *Metod*, i detta avsnitt tar vi upp hur de har gått tillväga och de metoder som man har använd sig av.

Kapitel 3, *Teoretisk referensram*, här kommer vi att presentera de olika teorier som vi anser vara relevanta och nödvändiga för att man ska kunna förstå sig på uppsatsens ämne och göra en analys av den insamlade empirin.

Kapitel 4, *Empiri*, i detta avsnitt redogör vi de olika intervjuerna som vi har genomfört. Intervjuerna tas upp var för sig.

Kapitel 5, *Analys*, i detta avsnitt kommer vi att analysera svaren som vi har fått av respondenterna.

Kapitel 6, *Slutsats*, här tar vi upp de slutsatser som vi har kommit fram till och om vi har fått svar på våra frågor som vi har ställt oss i frågeställningen.

Kapitel 7, *Källförteckning*, här presenteras alla de referenser som vi har använt oss av.

2 Metod

2.1 Planering för datainsamling

I metod kapitlet försöker vi förklara vilken metod vi har valt och varför. Vilka typer av data vi samlat. Hur och vem vi intervjuar. Hur vi genomfört våra intervjuer. Detta besvarar vi genom det här kapitlet.

Vi har planerat att kontakta 10-15 börsnoterade företag för att intervjua ekonomi ansvariga i dem, detta underlag ska utgöra vår empiri i uppsatsen. Målet är att få till minst 4-5 stycken intervjuer. För att öka tillförlitligheten föredrar vi intervjuer ansikte mot ansikte om det är möjligt, annars försöker vi att utföra telefonintervjuer eller e-post intervjuer.

Vi tänker skicka intervjufrågorna några dagar innan intervjuerna sker, så att respondenterna ska kunna förbereda sig, vilket kommer att underlätta intervjun och förhoppningsvis leda till att svaren blir utförliga.

För att få en djupare kunskap om vårt ämne har vi tänkt ta upp relevant information om detta i kapitel 3. Där kommer vi även kommer att presentera olika teorier som förhoppningsvis ska kunna hjälpa oss att analysera den insamlade data från empirin. Vi kommer också att granska tidigare uppsatser som berör ämnet. Detta för att vi ska veta vad som har skrivits och vilka resultat som man tidigare har kommit fram till. Denna information kan vara användbar för vårt syfte. Har det skett någon förändring fyra år efter införandet? Kan vi idag komma fram till några andra slutsatser?

Dessa data som vi samlar in har vi tänka analysera i kapitel 4 för att slutligen komma fram till några slutsatser i näst följande kapitel, där vi besvarar våra frågeställningar.

2.2 Kvantitativ och kvalitativ forskningsstrategi

Enligt Bryman & Bell skiljer många författar på kvantitativa och kvalitativa forskningsstrategier. Kvantitativ forskning är en prövning av olika teorier. Denna strategi lägger tonvikten på kvantifiering vid insamling och analys av data. Använder sig i stor del av naturvetenskapliga modellens normer och tillvägagångssätt. Kvalitativ forskning däremot tittar på sambandet mellan teori och forskning. Individens uppfattningar och tolkningar om sin sociala verklighet spelar en roll inom den kvalitativa forskningen, vilket gör att man kan säga att det är ett tolkande synsätt⁴.

Eftersom det redan har gjorts en hel del uppsatser om detta ämne kommer vi i viss mån att använda oss av båda dessa arbetssätt. Empirin och tolkningen av denna som vi får samlar in genom våra intervjuer utgår ifrån en kvalitativ forskningsstrategi medan vår teori del och den tidigare forskningen kommer att utgöra en kvantitativ forskningsstrategi. På ena sidan försöker vi att studera ett teoretiskt arbete innan insamling av data, vilket blir en prövning av teori, kvantitativt arbete. På andra sidan låter vi teoretiska formuleringar bli en följd av de data som samlas in, kvalitativt arbete⁵.

2.3 Datainsamling, sekundära och primära källor

Vi har använt oss av både sekundära och primära källor i vår uppsats. De sekundära källorna utgörs av redan existerande data som har tagits fram av andra forskare. En stor fördel med sekundärdata är att den är billig och lätt att ta fram, vilket gör att den inte är så tidskrävande⁶.

⁴ Bryman & Bell 2005, sid. 40

⁵ ibid, sid. 40

⁶ ibid, sid. 230

Den största och första datainsamlingen utgjordes av sekundära data så som relevant information på nätet, tidigare uppsatser inom ämnet litteratur och standarder. För att få djupare kunskap och förståelse för IFRS 3 studerade vi tidigare uppsatser. Genom dessa har vi kunnat se vad som har skrivits om ämnet tidigare samt vilka resultat man har kommit fram till. Detta var till stor hjälp då vi inte ville att vår uppsats skulle få samma inriktning som redan existerande uppsatser. Efter detta kollade vi mer noggrant på själva standarden, för att slutligen försöka hitta relevanta teorier i litteraturen som kan hjälpa oss i vår analys.

För att få svar på de frågor som intresserar och är relevant för vårt arbete har vi genomfört intervjuer. Detta är data som vi själva tar fram, primärdata⁷. Efter många om och men fick vi tillslut tag på 6 personer som kunde ställa upp på en intervju.

2.4 Intervjuerna

| Företag | Person | Datum |
|------------------|-----------------|--------------|
| Swedbank AB | Henrik Bonde | 100218 |
| Volvo AB | Mikael Hagström | 100210 |
| KPMG | Eva Henriksson | 100119 |
| Deloitte | Anonym | 100114 |
| Anonymt | Anonym | 100324 |
| Handelsbanken AB | Anders Jonasson | 100118 |

⁷ Bryman & Bell 2005, sid. 297

Intervjuerna utgör empirin i vår uppsats. För att vi skulle kunna svara på våra frågeställningar var intervjuer ett självklart val från första början. Dessa genomfördes via personliga intervjuer, telefon, samt en genom att vi skickade ut frågorna till respondenten via e-post som han svarade på och skickade tillbaka. Innan vi intervjuade personerna så skickade vi ut frågorna till dem så att dem kunde förbereda sig och sätta sig in i det som var relevant. Detta för att underlätta och för att kvalitén skulle bli så hög som möjligt på intervjun. För att säkerställa kvalitén ytterligare och se till att vi inte missar något har vi spelat in intervjuerna.

Intervjuerna i sig var en blandning av ostrukturerad och semistrukturerad intervju. Frågorna som vi skickade till respondenterna i förväg hade vi som en grund, men under själva intervjun rådde det en fri diskussion, vilket gjorde att man kunde ställa följdfrågor och få ännu bättre svar om man jämför med e-post intervjun⁸.

2.6 Validitet och reliabilitet

Validitet rör frågan om huruvida en eller flera indikationer som utformats i syfte att mäta ett begrepp verkligen mäter just det begreppet. Reliabilitet handlar om följdriktigheten, överensstämmelsen och pålitligheten hos ett mått på ett begrepp⁹.

Efter att intervjuerna var genomförda försöker vi bekräfta validitet och reliabilitet för vår datainsamling och resultat. För att öka tillförlitligheten och kvalitén på intervjuerna spelade vi in dessa, då vi ansåg att det skulle vara svårt att anteckna och få med allt som sades under intervjutillfällena. När väl en intervju blev avklarad satte vi igång direkt efteråt att sammanställa den, vilket ökar informationens validitet än mer. Vi gav även alla respondenter samma möjligheter att förbereda sig för att på så sätt se till att intervjuernas kvalité inte skiljer sig åt beroende på hur lång tid innan dem fick frågorna. För att få en god validitet försökte vi även intervju så många som möjligt. Validiteten kan ha blivit lidande en aning då urvalet är något begränsat.

⁸ Bryman & Bell 2005, sid. 262-263

⁹ ibid, sid. 48

Reliabiliteten i uppsatsen påverkas givetvis av hur pass ärliga respondenterna är när dem svarar. Vi upplevde det som att dem försökte svara så uppriktigt som möjligt, även om det är svårt att bedöma helt korrekt. För att få så hög validitet som möjligt satte vi oss in i ämnet ordentligt från första början. Då vi inte heller var särskilt bekanta med ansåg vi det vara särskilt viktigt.

3. Teoretisk referensram

3.1 Normeringen internationellt och i Sverige

Genom att handeln internationellt ökade mellan företag uppkom på så vis problem genom att olika länder följde olika principer av redovisning¹⁰. Första januari 2005 blev IAS/ IFRS (International Accounting Standards respektive International Financial Reporting Standards) de internationella redovisningsreglerna obligatoriska för börsnoterade företag i Sverige. Detta införande av IFRS är ett beslut av EU år 2002¹¹. Redan under 1970- talet började IAS utges efter bildandet av dåvarande IASC (International Accounting Standards Committee) 1973. Dessa standarder hade redan då stort inflytande på FAR:s(Föreningen för Auktoriserade Revisorer) rekommendationer. Sedan på initiativ av FAR bildades 1989 Redovisningsrådet(RR) i Sverige. Deras rekommendationer kom därefter att i stor utsträckning baseras på IAS, och var ofta direkta översättningar av dem. Därför är det berättigat att säga att svenska börsnoterade företag kom att tillämpa redovisningsprinciper tidigt som i stort överrensstämde med IAS så länge inte IAS stred mot Skattelagstiftningen¹².

IASC ombildades år 2001 till IASB, som har sin placering i Storbritannien och arbetar med att harmonisera och utveckla företagens årsredovisningar på internationell nivå. IASB har ingen formell makt i att tvinga företagen att följa de regler man fastställer. Deras regelverk bygger på att regelverket är känt och accepterat som välgrundade normer bland investerare. Revisorer och andra aktörer på kapitalmarknaden. Dessutom, ju större acceptans IASB får, ju större blir trycket på företagen att styrka kvaliteten i årsredovisningarna genom att följa reglerna från IASB. Dessa regler publiceras i sin tur under IAS/ IFRS¹³. De redovisningsstandarder som utges av ISAB

¹⁰ Thomasson et al. 2005, sid. 107-108

¹¹ EG 1606/2002

¹² Sundgren et al. 2007, sid. 12

¹³ Lönnqvist 2006, sid 16-17

benämns IFRS men dessa har i stor del samma status och verkan som de tidigare IAS. EU:s förhållande till IASC var från början inte helt understödjande, och det fanns t.o.m. planer på ett europeiskt redovisningsråd. Under senare år har EU varit en av IASB:s viktigaste supportrar¹⁴.

3.2 Redovisningen internationellt

Tidigare nöjde sig EU med förklaringar av tilläggsupplysningar och vissa minikrav för att skapa en s.k. jämförbar redovisning. P.g.a. detta utförande lyckades man inte skapa ekonomiska likvärdiga regler på många områden. Nuförtiden har marknaden förändrats internationellt jämfört med tidigare. Efterfrågan att ha en effektivare och friare kapitalmarknad i Europa ökade och så blev fallet i början av 2000- talet. Att redovisningen skulle bli jämförbar var en förutsättning just för att harmonisera. Direktiven innehöll vanligtvis för många olika valalternativ. Detta ledde till att dessa direktiv uppfattades och utnyttjades på olika sätt internationellt. I början av 2002 kom därför ett beslut av EU- parlamentet om att kommissionen skulle komma med regelverk som i sin tur bygger på ISAB:s normer. År 2005 skulle regelverket gälla för börsnoterade bolag inom unionen¹⁵.

Själva grundtanken med redovisningsstandarderna internationellt är just att skapa harmonisering från redovisningen. Detta just för att leda till jämförbarhet i redovisningen i olika länder. Flera skäl finns och är viktiga i en sådan jämförbarhet, men det viktigaste är att samma tillgångar till kapitalmarknaderna världen ska kunna finnas hos olika företag. De olika redovisningsprinciperna orsakar vid tillämnning en svårare resurstolkning i olika länder hos företag där kapitalet effektivast används¹⁶.

3.2.1 IAS – Internationell redovisningsstandard

¹⁴ Sundgren et al. 2007, sid. 12

¹⁵ Artsberg. 2003, sid 139-140

¹⁶ Sundgren et al. 2007, sid 12-13

Europaparlamentets samt rådets förordning (EG) 1606: 2002 gällande internationella redovisningsstandarder antogs i juli år 2002. Fr.o.m. 1 januari 2005 anges i denna förordning att noterade företag i EU ska upprätta följande koncernredovisning enligt IFRS. Detta eftersom EU- förordningen innebär att internationella rekommendationerna ska gälla oavsett vad som gäller i enskilda länders lagstiftningar. Sedan är det enskilda ländernas uppgift att avgöra ifall andra företag ska få tillåtelse att tillämpa IFRS¹⁷.

Med denna förordning vill man behålla investerarnas förtroende för den finansiella marknaden genom att skydda dem. Man vill ” skapa en kostnadseffektiv och ändamålsenligt fungerande kapitalmarknad”. Detta genom olika krav på de olika redovisningsprinciperna. Många skäl till denna förordning finns. Bl.a. av EU:s inre marknad för finansiella tjänster för att kunna fullborda harmoniseringen, vilket skulle underlätta att noterade företag kan jämföra koncernredovisningar sin emellan. Detta leder till att de kan hålla någorlunda hög kvalitet på sin redovisning. Andra skäl finns, som att företagen får konkurrera på lika villkor, genom att använda sig av en internationellt accepterad redovisningsstandard. Tidigare regelverk enligt denna förordning var inte tillräckliga på de noterade företagen för att kunna hålla den höga kvalitén på sina koncernredovisningar. Just jämförbarheten är viktig för företag, för att kunna konkurrera på den globala marknaden på ett effektivt sätt¹⁸.

3.3 Goodwill och negativ goodwill

Den goodwill som enligt normerna få aktiveras är den som uppstår vid ett företagsköp, dvs. så kallad förvärvad goodwill. Goodwill uppstår tekniskt som skillnaden mellan förvärvspriset och det verkliga värdet på det uppköpta företagens nettotillgångar. I normerna idag ska man alltid försöka hänföra det här övervärdet till en specifik identifierbar tillgång, men när inte detta går så måste en post benämnd goodwill redovisas. Det är möjligt att redovisa negativ goodwill, där anskaffningsvärde understiger värdet av nettotillgångarna som en intäkt¹⁹.

¹⁷ EG 1606/2002

¹⁸ ibid

¹⁹ Artsberg 2003, sid. 241- 243

3.4 Tidigare Redovisningsrekommendationer RR 1:00

Goodwill redovisas i balansräkningen till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning²⁰.

3.4.1 Avskrivning RR 15

Goodwill ska skrivas av på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden ska återspegla företagets uppskattning av den period under vilken framtida ekonomiska fördelar som goodwillposten representerar kommer företaget tillgodo. Om inte annat kan visas antas att nyttjandeperioden inte är längre än tjugo år, räknat från förvärvstidpunkten. Avskrivningsbeloppet skall redovisas som kostnad för varje period. Nyttjandeperioden för goodwill är alltid begränsad. Osäkerheten motiverar att bedömningen av nyttjandeperioden sker på ett försiktigt sätt. Detta motiverar dock inte en nyttjande period som är orealistiskt kort.²¹

3.4.2 Nedskrivning RR 17

För att fastställa om goodwill har minskat i värde skall ett företag tillämpa redovisningsrådets rekommendation RR 17 nedskrivning. Då en förvärvsanalys kan upprättas kan det visa sig att goodwillposten inte representerar framtida ekonomiska fördelar som kommer förvärvaren tillgodo. Exempelvis kan förväntade framtida kassaflöden ha minskat i förhållande till vad som förvärvades då man kom överens om köpeskillingen. I dessa fall ska förvärvaren bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov. Om så är fallet skall nedskrivning ske. Utöver kraven i RR 17 skall ett företag, även om det inte finns några tecken på att tillgångens värde har minskat, beräkna återvinningsvärdet åtminstone vid slutet av varje räkneskapsår om

²⁰ FARs Samlingsvolym del 1 2008, sid. 974

²¹ ibid, sid. 974-975

goodwill skrivs av över en period som överstiger tjugo år räknat från förvärvstidpunkten²².

3.4.3 Negativ goodwill enligt RR 1:00

Negativ goodwill kan motsvara förväntade framtida förluster och kostnader som identifierats i förvärvarens plan för förvärvet men som inte kan redovisas som identifierbara skulder vid förvärvstidpunkten. I den utsträckning sådana förväntade framtida förluster och kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall negativ goodwill upplösas då dessa förluster och kostnader redovisas i framtiden. Om de identifierbara framtida förlusterna och kostnaderna inte uppkommer under de förväntade perioderna, skall negativ goodwill redovisas enligt:

Den del av negativ goodwill som inte överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke monetära tillgångar intäktsförs på ett systematiskt sätt över en period. Denna period beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara.

Den del av negativgoodwill som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt omedelbart²³.

3.5 IFRS 3 – Immateriella tillgångar vid rörelseförvärv

Immateriella tillgångar är ett av de mer kontroversiella redovisningsområdena sedan lång tid tillbaka. Under årens lopp har redovisningen av varumärken, licenser, patent, forskning och utveckling, goodwill, intellektuellt kapital, mjukvara till datorer m.m. ofta debatterats. Ur teoretisk synvinkel finns t.ex. argument både för och emot en aktivering av immateriella tillgångar. Ingen kan i förväg bevisa att det finns något affärsmässigt värde i exempelvis en forskningssatsning på ett nytt läkemedel, så länge

²² FARs Samlingsvolym del 1 2008, sid. 975

²³ ibid, sid. 976

läkemedlet inte är slutligen testat och godkänt av myndigheterna och lanserat på marknaden²⁴.

I Sverige har redovisningen av dessa företeelser varit relativt sparsamt reglerad. Den centrala rekommendationen i de internationella standarderna är IAS 38, immateriella tillgångar. Vissa andra IFRS, särskilt IFRS3, berör också samma ämnesområde, vilket gör att standarderna beträffande immateriella tillgångar kan förefalla något svåröverskådliga²⁵.

År 2000 kom RR 1:00 efter granskning av tidigare rekommendationer RR 1:96 som handlade om koncernredovisning²⁶. IFRS 3 är en av IASB' s standarder som syftar till att skapa överensstämmelse med FASB' s standarder gällande företagsförvärv. Det nya regelverket har medfört ett antal förändringar i jämförelse med de tidigare bestämmelserna i RR²⁷.

3.5.1 Viktiga Frågeställningar

En viktig fråga är i vilka situationer immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen? I det avseende behandlas internt upparbetade och förvärvade tillgångar på olika sätt. Internt upparbetade immateriella tillgångar redovisas vanligtvis inte i balansräkningen, medan förvärvade tillgångar oftast redovisas.

Om en tillgång redovisas i balansräkning, hur ska den då värderas vid anskaffningstillfället?

Hur ska efterföljande värdering gå till, dvs. hur ska värde förändringar på tillgången hanteras²⁸?

²⁴ Sundgren et al. 2007, sid. 109

²⁵ ibid, sid. 110

²⁶ Eriksson 2002, sid. 176

²⁷ Deloitte - Guide till IFRS 3 2004

²⁸ Marton 2008, sid. 303-305

3.5.2 IAS 38 och IAS 3

En immateriell tillgång definieras närmare i IAS 38 som en identifierbar icke monetär tillgång utan fysisk form. Identifierbarhet förutsätter även avskiljbarhet eller att det finns en juridisk eller avtalsenlig rättighet. Kravet på identifierbarhet skulle egentligen teoretiskt utesluta redovisning av bl.a. goodwill vid företagsförvärv. Man bör notera att IAS 38 är i vissa avseenden strängare än tidigare svensk redovisningspraxis och ÅRL i synen på vad som kan aktiveras. I IAS 38 fastslås exempelvis att utgifter för personalutbildning, internt utarbetade varumärken, kundregister, utgivningsrätter mm, inte få tas upp som tillgång²⁹.

Anskaffningsvärdemetoden innebär att man efter första värderingstillfälle tillämparvanlig avskrivning enligt en avskrivningsplan som är anpassad utifrån antingen tillgångens nyttjandeperiod eller någon produktionsberoende modell. I undantagsfall kan det förekomma att en immateriell tillgång har en obegränsad nyttjandeperiod. I sådana fall enligt IAS 38 sker ingen avskrivning. Man bör dock tillämpa försiktighetsprincipen (dvs. bedöma nyttjandeperioden restriktivt) om bedömningen är osäker. Dessutom krävs enligt IAS 36 att nedskrivning av anläggningstillgångar görs om det redovisade värde överstiger återvinningsvärde. Sådan prövning skall ske årligen och i övrigt om det finns tecken på värde nedgång (IAS 38) om det är fråga om goodwill, immateriella tillgångar med obegränsad nyttjande period eller en immateriell tillgång som ännu inte är klarför användning³⁰.

3.5.3 De väsentliga förändringarna i IFRS 3

Kapitalandelsmetoden gäller inte längre. Idag använder man sig av förvärvsmetoden istället.

²⁹ Sundgren et al. 2007, sid. 111

³⁰ ibid, sid. 112-113

Alla tillgångar och skulder som är identifierbara vid förvärvet ska redovisas till verkligt värde. Företaget måste redovisa de separata immateriella tillgångar som varumärke, kundkontakter och forskning etc. Immateriella tillgångar skall särskiljas från goodwill, vilket medför att goodwillbeloppet minskar.

Goodwill är numera en tillgång som inte få skrivas av. Nyttjandeperioden för goodwill är på obestämbar framtid och en eventuell nedgång på värdet av tillgången regleras genom nedskrivning och redovisas till anskaffningsvärde minus de ackumulerade nedskrivningarna.

Överskjutande summan av negativgoodwill vid förvärvet räknas som en intäkt.

Omstruktureringskostnader får endas redovisas om det förväntade företaget redan på förvärvsdagen har ett antagande³¹.

3.6 De kvalitativa kriterierna

Enligt RR/IASB finns det en rad kvalitativa egenskaper som bör ställas på redovisningens information. I dessa kriterier ingår det att informationen skall vara³²:

- Begriplig
- Relevant
- Tillförlitlig
- Jämförbar

Redovisningsstandarder tas ofta fram med dessa kriterier som vägledning. Vi har tänkt använda oss av dessa kriterier i vår analys del för att kunna svara på bl.a. vår frågeställning om kvalitén har blivit bättre på redovisningen av goodwill 4 år efter införandet av IFRS 3. Man skulle kunna ta och tolka informationen från flera olika perspektiv, men vi anser att dessa kriterier är relevanta då dem är anpassade till redovisningen.

³¹ Deloitte - Guide till IFRS 3 2004

³² Artsberg 2003, sid. 168

3.6.1 Begriplighet

RR/IASB antar att årsredovisningsläsaren är en kunnig person som förstår sig på informationen som han eller hon läser. Enligt IASBs föreställningsram så är det inte upp till upprättaren att informationen skall bli begriplig för läsare, istället diskuterar man om att läsaren har en skyldighet att lägga ner tid vid studerandet av redovisningen och skaffa sig den kunskap som krävs för att man ska kunna förstå sig på informationen. Vidare så ska upprättaren inte utelämna någon information som kan uppfattas som komplicerad för vissa användare om den anses vara relevant för beslutsfattande³³.

3.6.2 Relevans

När redovisningsinformationen kan antas påverka användarnas beslutsfattande, antingen genom utvärdering av historiska händelser, bedömning av nuvarande förhållande eller skattning av framtiden antar man att den är relevant. Informationen kan antingen bekräfta eller korrigera t.ex. redan gjorda bedömningar. Enligt IASB hänger den framåtblickande och tillbakablickande rollen ihop. Informationen som man får av tidigare händelser är viktig, eftersom man kan använda den för att göra beräkna framtida händelser genom bl.a. trenduttagningar³⁴.

3.6.3 Tillförlitlighet

Redovisningsinformationen skall också vara tillförlitlig, med detta menar man att den inte ska vara felaktig eller vinklad på något sätt, användaren ska våga lita på informationen på ett korrekt sätt. Informationen kan ibland vara relevant men så osäker att redovisningsinformationen riskerar att bli vilseledande. IASB/RR har nämnt

³³ Artsberg 2003, sid. 169

³⁴ ibid, sid. 169

en del egenskaper för att klargöra vad man menar med tillförlitlig information. Några av de egenskaper som nämns är;

- ”korrekt bild”, vilket innebär att man mäter det som man avser att mäta, validitet³⁵. Ifall informationen skall vara tillförlitlig ska den återge transaktioner och andra händelser på ett korrekt sätt som görs gällande eller som rimligen kan förväntas. Det förekommer nästan alltid i någon mån risk att informationen inte ger en helt korrekt bild av det som görs gällande³⁶.
- ”Innebörd före form” är den andra egenskapen. Med detta menas att om den ekonomiska innebörden och den juridiska formen inte sammanfaller vid en transaktion så är det den ekonomiska innebörden som ska avgöra hur händelsen ska redovisas. Utan detta hade det inte varit möjligt att ta upp t.ex. vissa leasade tillgångar i balansräkningen³⁷.
- Neutralitetskravet – Redovisningsinformationen måste vara neutral för att informationen skall vara tillförlitlig, med andra ord får den inte vara vinklad. Redovisningsinformationen är inte neutral om de, genom presentation av information eller urval, påverkar bedömningar och beslut i syfte att uppnå ett förutbestämt mål eller annat resultat³⁸. De ekonomiska konsekvenserna ska inte avgöra hur man redovisar³⁹.
- Försiktighetsprincipen – Den som framför redovisningsinformation kan ofta komma att behöva hantera den osäkerhet som är förknippad med flera händelser och omständigheter. Denna försiktighetsprincip innebär att bedömningar som görs under osäkerhet görs med en viss försiktighet för att intäkter och tillgångar inte överskattas och kostnader och skulder inte underskattas. Dock innebär denna princip inte att omotiverat stora reserveringar och dolda reserver tillåts, inte heller avsiktliga överskattningar av skulder eller kostnader eller avsiktliga underskattningar av

³⁵ Artsberg 2003, sid. 170

³⁶ IFRS/IAS 2006, sid. 13

³⁷ Artsberg 2003, sid. 171

³⁸ IFRS/IAS 2006, sid. 14

³⁹ Artsberg 2003, sid. 172

tillgångar eller intäkter. I sådana fall skulle redovisningsinformationen inte vara neutral och således inte heller tillförlitlig⁴⁰.

IASB betonar slutligen att redovisningsinformationen är fullständig. Får man inte hela bilden riskerar man att informationen blir vilseledande och otillförlitlig⁴¹.

3.6.4 Jämförbarhet

Kriteriet jämförbarhet delas in i två olika perspektiv. Användaren ska kunna jämföra företaget över tiden, men även kunna höra jämförelser mellan olika företag. Redovisningsprinciper måste användas konsekvent för att man ska kunna göra jämförelser över tiden. Standardiseringen är viktig för att man ska kunna göra rättvisa jämförelser mellan olika företag. Normgivarna har ett ansvar att skapa enhetliga regler, som behandlar lika händelser på ett likartat sätt. Samtidigt måste man ha i åtanke att man inte får bortse från relevanta omständigheter i enskilda fall, standardiseringen får inte bli för strikt⁴².

3.7 Tidigare studier

Flertalet studier har gjorts före och efter införandet av IFRS 3 som just handlar om hur IFRS 3 påverkat hanteringen av goodwill. Några av dessa studier har vi valt att titta närmare på och analysera för att just kunna se ifall/hur synen på IFRS 3 har ändrats sedan införandet.

Studie 1 – *”Goodwill – konverteringen till IFRS 3”*, 2004. Studiens syfte var att redogöra för företags – samt redovisningsspecialisters åsikter i samband med övergången till IFRS 3. Samtidigt ville författarna ta reda på om dessa ovan nämnda åsikter skiljde sig åt, vilket egentligen låg utanför deras undersökning. Studien

⁴⁰ IFRS/IAS 2006, sid. 14

⁴¹ Artsberg 2003, sid. 172

⁴² Ibid, sid.173

resulterade i att de undersökta företagen anser att deras respektive resultat kommer öka i samband med att goodwill inte längre skrivs av.

Studie 2 – *”Effekter av IFRS 3 – Goodwill & Immateriella tillgångar”*, 2005. Studiens syfte var att undersöka och belysa hur effekterna av IFRS 3 med avseende på goodwill och immateriella tillgångar, påverkat koncernföretagets redovisning och resultat. Studiens resultat visade att företagens resultat efter införandet av IFRS 3 kommer öka beroende på att goodwill inte längre skulle skrivas av.

Studie 3 – *”IFRS 3 – den nya goodwillredovisningen”*, 2005. Syftet med studien var att beskriva hur IFRS 3 implementerats i svenska företag, vilka arbets – och resultatmässiga konsekvenser IFRS 3 medfört. Detta samt hur företagen informerat sina intressenter gällande de effekter som IFRS 3 inneburit. Studiens resultat visade att de största förändringarna för företagen var arbetsmässiga och att den största problematiken var att värdera de immateriella tillgångarna som numera ska urskiljas från goodwillposten

Studie 4 – *”IFRS 3 – Vad har de nya redovisningsreglerna kring goodwill fått för konsekvenser?”*, 2005. Syftet med studien var att få en djupare uppfattning i vad de nya redovisningsreglerna gällande goodwill fått för konsekvenser för företag och revisorer. Studiens resultat visade att största förändringen var att goodwillposten skall börjas nedskrivningstestas minst en gång per år. Företagen i studien ansåg att det svåraste var att särredovisa de övriga immateriella tillgångarna. De gamla avskrivningsreglerna var bättre enligt företagen i studien

Studie 5 – *”Konsekvenser av IFRS 3 för värderingen av goodwill”*, 2006. Syftet med studien var att identifiera de konsekvenser för redovisning och värdering av goodwill som medförts av IFRS 3. Sedan hur det nya regelverket påverkar efterlevnaden av IASB:s föreställningsram. Studiens resultat visade att IFRS 3 har medfört svårigheter i värderingen av goodwill. Författarna anser att reglerna gör det enklare att förstå goodwill's värde samtidigt som det blir mer rättvisande och korrekt

Studie 6 – *”Konsekvenser av införandet av IFRS 3”*, 2007. Syftet med studien var att belysa vilka konsekvenser IFRS 3 fört med sig för företagen två år efter införandet.

För att nå en mer varierande syn har författarna dessutom valt att intervjua en auktoriserad revisor. Studiens resultat har visat att IFRS 3 investerare och aktieägare får bättre beslutsunderlag medans företag kan få en tvingande känsla av att lämna ”känslig information”. En tendens kring regeln finns, att den både hjälper och stjälper en aktieägare. Sedan har graden av subjektivitet därmed ökat.

Studie 7- ”Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden”, 2009 . Syftet med studien var att analysera hur svenska företag med avseende på goodwill upplever införandet av IFRS 3. Dessutom ifall synen ändrats och att jämföra med tidigare studier. Studiens resultat visade att företagets syn inte hade förändrats avsevärt och att företagen än idag inte har klarat av att anpassa sig helt till reglerna. Därmed har positiva signaler börjat dyka upp, såsom exempelvis att företagen börjar uppleva att redovisningen blir mer och mer enhetlig och jämförbar.

Det finns många tidigare gjorda studier som behandlar området IFRS och goodwill. Vi har därför valt att tagit upp några av dessa studier för att i vår analysdel kunna jämföra detta med vårt resultat för att sedan kunna svara på vår frågeställning om det har skett en förändring i företags syn på redovisningen med IFRS 3.

4 Empiri

4.1 Intervjuer

4.1.1 Företag 1 – Swedbank AB

Swedbanks vision går ut på att de ska vara ledande inom den finansiella institutionen på sina hemmamarknader. För att uppnå sin vision skall Swedbank vara innovativa inom tjänste- och produktutveckling, vara lättillgängliga för sina kunder vilka ska få den bästa servicen och vara nöjda. Sedan 2008 ingår hela koncernen under varumärket Swedbank. Idag har dem cirka nio miljoner privatkunder och 660 000 företags- och organisationskunder. Man har mer än 900 kontor i 14 länder. Verksamheten är uppdelad i tre olika rörelser, svenska bankrörelsen, baltiska bankrörelsen och internationell bankrörelsen⁴³.

På Swedbank intervjuade vi Henrik Bonde. Bonde är redovisningsspecialist och ansvarig för koncernens redovisningsprinciper som handlar om att följa IFRS och upprätta finansiella rapporter enligt dess regelverk.

IFRS 3 har medfört en stor förändring med tanke på att de tidigare schablonmässigt tog skillnaden mellan vad man hade betalt och vad det förvärvade dotterföretaget hade som eget kapital och bokförde det som goodwill alltihopa. Innan IFRS 3 infördes skrev man dessutom av goodwill medans nu efter införandet skriver man inte av den längre. Efter införandet 2005 har de också blivit mer tvingade till att verkligen allokeras den mellanskillnaden som de tidigare direkt bokförde som goodwill. Många företag tyckte då att de nu slapp skriva av goodwill och att det skulle bli bättre, men i själva

⁴³ Swedbank AB

verket har kanske avskrivningen blivit större eftersom företagen nu får identifiera andra tillgångar att skriva av samtidigt som de fått mycket mindre goodwill post, säger respondenten.

Respondenten säger att all sådan allokering till sådana tillgångar som de idag tvingas göra har fört med sig svårigheter. Detta eftersom det inte finns något annat sätt att göra det på och att det är svårt och veta hur mycket de ska betala för olika verksamheter. Det är mer komplicerat över lag att göra beräkningar och komma fram till rätt värden. Det diskuteras väldigt mycket internt genom att bygga upp egna modeller samtidigt som de haft experter som stöd. Utöver detta anser han att de anpassat sig fullt ut till de nya reglerna IFRS 3 medfört.

Enligt respondenten är det kanske mer korrekt att göra så som de gör idag. Problemet när de jobbar med svåra värderingsfrågor blir det mer subjektivt, att de kommer fram till ett resultat medans exakt samma transaktion som gjorts av en annan med annat resultat. Det är mer teoretiskt korrekt fast någonstans så tappar man skillnaden. Tidigare var skillnaden goodwill, sedan bestämde de nyttjande period som de skrev av goodwill på tills den försvann. Alla företag gjorde likadant, enda skillnaden skulle vara att de valde olika perioder att skriva av sin goodwill på. Då var det ganska tydligt och lätt att se medans idag är det mycket svårare. Mer subjektivitet idag enligt honom.

I dagens läge gäller nedskrivningsprövning av goodwill istället för avskrivning. Det kan tyckas mer teoretiskt korrekt för att man ständigt tvingas motivera sin kalkyl, vad de förväntat sig och vad de kommit fram till o.s.v. säger respondenten.

Ifall det ger en rättvisande bild säger respondenten att det finns både för- och nackdelar med IFRS 3. Den gamla metoden var enklare och stabilare trots att den försvann. Idag ligger posten där för evigt om den inte blir nedskriven. Den påverkar inte resultatredovisningen från den dag du kommer fram till att det finns ett nedskrivningsbehov på goodwill.

Respondenten anser att efter införandet så har de börjat lägga ner mer tid med att skapa ordentliga modeller som de sedan motiverar noggrant. Detta eftersom de måste

göra nedskrivningstester årligen på goodwill. Modellerna är ganska komplexa och behöver därför ständig uppdatering.

Respondenten har ingen åsikt gällande förbättringar vid redovisning av goodwill.

4.1.2 Företag 2 – Volvo AB

Volvo AB grundades 1927 och är idag uppdelat i Volvo Person vagnar och Volvokoncernen. Man tillverkar transportrelaterade produkter som lastbilar, bussar, anläggningsmaskiner, drivsystem för marina och industriella applikationer samt komponenter för flygmotorer. Man satsar mycket på säkerhet, miljöomsorg och kvalitet. Idag har Volvokoncernen kunder i cirka 180 länder, de flesta av dessa hittar man i Europa, Asien och Nordamerika. Volvo AB:s produktionsanläggningar kan man hitta i 19 länder och man har cirka 100 000 anställda⁴⁴.

På Volvo AB hade vi kontakt med Mikael Hagström som arbetar inom Financial Reporting. Hagström har arbetat på Volvo AB sedan ungefär 1994.

Stora förändringarna som skedde i samband med införandet av IFRS 3 år 2005 var enligt respondenten, att man slutade med att endast redovisa goodwill. Man har börjat dessutom identifiera andra immateriella tillgångar i samband med ett förvärv som värderas för sig. Både goodwill och immateriella tillgångar ligger i balansräkningen, men skillnaden har blivit att man inte skriver av goodwill medans man skriver av de immateriella tillgångarna som tillkommit i samband med ett förvärv. Han själv tycker generellt att de gamla goodwillreglerna/ förvärvsreglerna var betydligt bättre och lättare att använda.

Exempelvis säger respondenten att Volvo AB och Swedbank AB visade att de inte hade skrivit av eller behövt skriva av på sin goodwill. Det var högkonjunktur år efter år och det såg bra ut för företagen, samtidigt som spiralen pekade uppåt. En sådan

⁴⁴ Volvo AB

situation då det vänder och de större företagen börjar försöka skriva ner på sin goodwill samtidigt som resultaten blir sämre som nu denna kris visade, leder till nedåtgående spiral. Det vill säga att en stabilare avskrivning på goodwill från första början hade gynnat både uppgång och nedgång.

Svårigheterna enligt respondenten med IFRS 3 är bland annat att kunna urskilja de olika immateriella tillgångarna och sedan värdera dessa. Hittills har de hanterats, men frågan om det är rätt eller fel är svårare att säga och det kommer synas först på sikt ifall man satt rätt värde eller inte. Han anser i helhet att Volvo har anpassat sig till de nya reglerna.

”Nackdelar” – Mer komplicerat och tveksamt egentligen om de ger ökat informationsvärde.

”Fördelar” – Företaget blir mer noga med vilka fördelar ett förvärv förväntas föra med sig.

Respondenten anser inte riktigt att IFRS 3 ger en mer ”rättvisande bild” av företagets goodwill. Istället för att ha en tillgång i balansräkningen har man dessutom två tillgångar idag.

Vid förfrågan gällande förbättringar svarar respondenten att han gärna hade velat ha det som det var förr. Rent teoretiskt efter införandet av IFRS 3 kan det låta enkelt att redovisa immateriella tillgångar till dess verkliga värden men i praktiken så är det nästan intill omöjligt att göra.

4.1.3 Företag 3 – KPMG

KPMG har funnits i Sverige i snart 90 år. Man har som vision att skapa värde för sina uppdragsgivare oavsett vilken sorts företag eller organisation som anlitar dem. Man strävar till att utvecklas hela tiden så att man kan möta sina kunders varierande behov, dessutom har man som mål att göra detta bättre än någon annan. KPMG kan man hitta

i totalt 144 länder runt om i världen och man har 137 000 anställda. Verksamheten i Sverige täcker 1500 anställda på 60 orter. Man erbjuder tjänster inom tre olika områden, revision, skatt som konkurrensfördel och rådgivning som skapar värde och minskar risker⁴⁵.

På KPMG har vi haft kontakt och intervjuat Eva Henriksson som är auktoriserad revisor. Eva har arbetat på KPMG i snart 25 år och jobbar till största del med stora börsnoterade företag. Ungefär 90 % av Eva´s kunder följer IFRS på ett eller annat sätt, antingen bara internt eller både internt och externt.

Respondenten säger att det nya sättet att identifiera immateriella tillgångar vid ett rörelseförvärv har gjort arbetet tuffare än tidigare. Det finns en viss skepticism mot att få in för mycket sådant i balansräkningen hos företagen. Man är helt enkelt inte helt villig till det. Hon upplever att det lett till väldigt mycket diskussioner om just hur förvärvsanalyserna ska se ut och vilka poster man ska identifiera och framförallt hur man ska värdera de immateriella posterna. Hon personligen är inte särskilt positiv till IFRS 3 och kan inte se att det ska finnas två poster i balansräkningen som man inte skriver av på, som är både mark och goodwill. Hon kan förstå att marken är evig tillgång men för henne är goodwill ingen evig tillgång och därför har det lett till svåra och tuffa diskussioner.

Respondenten anser att KPMG har anpassat sig någorlunda till de nya reglerna och att svårigheterna egentligen är diskussionerna. ”Det är en sak att ha synpunkter på räkningen, men just på hur planen är uppbyggd och hur man tar sig från nuläget till läget i planen år 1 och sedan år 2 och år 3 o.s.v. Hade man haft en kristallkula hade det varit betydligt enklare”.

Enligt respondenten så kan hon tycka att fördelarna blir att man får upp de här immateriella tillgångarna och att man försöker bryta ner goodwill lite. Gällande nackdelarna tycker respondenten att man ibland hamnar i beräkningsmodeller som gör det hela lite väl teoretiskt. Dessutom kan man inte alltid själv genomföra

⁴⁵ KPMG

beräkningarna. Detta leder till att man kallar efter värderingsexperter som hanterar sådana beräkningar samtidigt som det kostar mer pengar. Livet var lättare innan. Då uppkom goodwill och sedan var det bara till att diskutera hur länge man ska skriva av den, säger respondenten.

Respondenten svarar på frågan om IFRS 3 har gett en mer rättvisande bild av företagets goodwill och säger att en avskrivning enligt plan inte säkert ger en rättvisande bild, eftersom man oftast adderar till sådant man haft tidigare. Räknar man endast fram på det nya förvärvet som uppkommit så tycker hon att den ger en mer rättvisande bild. Det är betydligt svårare nu än innan att räkna fram goodwillen. Det känns som att man ungefär mäter ett gummiband och försöker komma fram till hur långt det är, säger hon.

Respondenten tror också att gällande de publika bolagen så har IFRS 3 inte gjort det billigare att hantera goodwill, utan bara ökat på kostnaderna. Sedan säger hon att de små bolagen har det svårt med IFRS 3 p.g.a. att det är samma regelverk som gäller för dem som de stora. Med mindre finansavdelning för de små bolagen leder till att de oftast får köpa in fler tjänster än de stora med större finansavdelning. Tufft för små bolag när man har mycket regelverk.

Respondenten anser inte att de stött på direkt specifika problem, utöver att IFRS 3 har lett till ständiga diskussioner om vad som är vad och att de måste ta till en expert för att kunna få till en förvärvsanalys.

Respondenten har inga åsikter om ifall något borde förbättras vid hanteringen av goodwill. Hon anser att den är så komplex och kommer bli ännu mer komplex med resultaträkningar framöver.

4.1.4 Företag 4 – Deloitte

Deloitte är ett av världens största revisions och konsultföretag. Tiotusentals specialister i oberoende firmor runt om i världen finns samlade under varumärket

Deloitte. Man erbjuder tjänster inom, revision, redovisning, riskhantering, skatterådgivning, förvärv, samgående avyttringar, business consulting, finansiell rapportering och ekonomie- och administrativa stödtjänster. Verksamheten i Sverige inkluderar 1100 sprida på cirka 30 kontor⁴⁶.

Respondenten arbetar på Deloitte i Stockholm inom redovisningsavdelningen, där han jobbat i ett flertal år. Respondenten har även begärt att vara anonym.

Respondenten anser att IFRS 3 har medfört är att det har blivit tuffare att hantera, samtidigt som det oftast behövs experter idag vid värdering av goodwill. Detta har lett till mer kostnader för företagen.

Respondenten säger att man idag värderar och redovisar flera immateriella tillgångar, framförallt immateriella tillgångar till verkligt värde särskilt från goodwill än vad man gjort tidigare i goodwill redovisningen. Detta har lett till mer arbete för revisorer i jämförelse med tidigare.

Enligt respondenten är svårigheten generellt sätt kopplad till alla förvärv, större inslag av verkligt värde redovisningar innebär andra utmaningar. Det krävs mer och fler kompetenser vid företags- rörelseförvärv än vad kanske en traditionell revisor har. Behövs specialister som eventuellt kan värdera/revidera ett bolags tillgångar och eventuella skuldposter. Sedan har man kunnat hantera dessa svårigheter genom nya kompetenser och de regelverk som medföljt. Vidare kan han inte uttala sig huruvida alla företag anpassat sig till IFRS 3.

Som nackdel kan respondenten säga att IFRS 3 har gjort att den efterföljande redovisningen (resultat efter ett förvärv) ibland kan vara svår att förstå. Detta beroende på att man exempelvis värderat varulager, orderstock eller pågående projekt till verkligt värde som sedan skrivs av under kort tid efter förvärvet, vilket leder till att resultatredovisningen enligt hans uppfattning ibland blir missvisande. Som fördel kan

⁴⁶ Deloitte

respondenten säga att IFRS 3 har infört ett tydligare krav på att värdera tillgångar till verkligt värde som man köper i samband med rörelseförvärv.

Respondenten tycker rent generellt att IFRS 3 har påverkat redovisningen i sin helhet. Eftersom stort inslag av själva värderingen av olika tillgångsposter är svår vilket gör att den ibland beroende på vad man stoppar in i värderingsmodellen påverkar värdet i stor utsträckning. Detta kan då i sin tur i vissa avseende göra att likartade förvärv kanske ser olika ut beroende på själva värderingen av tillgångarna. Respondenten anser att det ger en bättre bild av företagets goodwill i jämförelse med tidigare, men att de finns problem med det så att säga kopplat till värderingen.

Respondenten säger att inledningsvis i samband med införandet av IFRS 3 hade de problem med nedskrivningstesterna/prövningarna av goodwill efter att de gjort sitt rörelseförvärv. De hade inkörningsproblem med att hitta modeller för att kunna utföra nedskrivningstesterna. Idag har man lyft dessa frågor från redovisningsfrågor till ledningsfrågor där man gjort sina nedskrivningstester i större utsträckning, d.v.s. att man har haft rätt personal involverad från företaget som kunnat göra bedömningarna som krävs för att kunna göra ett nedskrivningstest. Han tycker också att revisorer har utvecklats tekniskt sätt gällande revidering av framförallt goodwill, genom deras samarbete med de specialister de använder sig av som just jobbar med företagsvärderingar i sitt vardagliga att revidera goodwillposter.

Respondenten hade gärna velat se mer vägledning i värderingsfrågor. En förbättring som han hade velat att den tagits med är redovisning av uppskjutna skatteskulder eller uppskjuten skatt i samband med rörelseförvärv. Dessa poster skulle redovisas i någon form av antingen diskonterat belopp eller någon form av marknadsvärde.

4.1.5 Företag 5

Företaget har valt att vara anonymt liksom den intervjuade respondenten. Det är ett stort svenskt internationellt företag med mer än 10 000 anställda med inriktning på

försäljning. På företaget arbetar respondenten inom redovisning och har arbetat där i ett flertal år.

Respondenten säger att införandet av IFRS 3 har påverkat företagets redovisning på ett mer komplicerande sätt. Det har lett till mera arbete för företagen. De måste tänka till mer idag än vad de gjorde innan införandet, tuffare idag än tidigare.

Det svåra var att man inte riktigt visste vad som skulle bli goodwill enligt de nya reglerna i början av införandet. Det ledde oftast till stora diskussioner. Idag har man blivit mer van men det finns fortfarande frågetecken som alltid dyker upp då och då som för med sig diskussioner, säger respondenten.

Fördelarna med IFRS 3 enligt respondenten är att man nu får en lite tydligare redovisning av goodwill. Det ställs högre krav vid redovisningen, vilket leder automatiskt till ökad tillförlitlighet för den information som lämnas ut. Nackdelarna med IFRS 3 enligt respondenten är att den är mer komplicerad och tuffare att förstå för de utomstående. Sedan är det svårare att beräkna goodwill idag än vad det var tidigare. De gamla reglerna var betydligt enklare och mer begripliga.

Respondenten anser att det var betydligt lättare förr när det kommer till goodwill. Då goodwill uppkom var funderingarna endast kring hur länge den skulle skrivas av på.

Företagets redovisning har påverkats av IFRS 3 genom ständigt utförande av de årliga nedskrivningstesterna, säger respondenten. Detta borde i sin tur medföra en bättre bild av företagets goodwill anser respondenten.

Respondenten har ingen åsikt angående förbättringar vid hantering av goodwill.

4.1.6 Företag 6 – Handelsbanken AB

Handelsbanken grundades så långt bak i tiden som 1871 då man öppnade sitt första kontor i Stockholm. Verksamheten idag inkluderar hela bankområdet så som traditionella företagsaffärer, investment banking och trading samt privata affärer

inklusive livsförsäkringar. Man är starka på den svenska marknaden där man har cirka 460 kontor av dem totalt 700 runt om i världen⁴⁷.

På handelsbanken i Stockholm hade vi kontakt med Anders Jonasson. Jonasson arbetar på banken som ansvarig för ekonomienheten. Intervjun utfördes genom att vi skickat våra frågor via mejlen till honom som han senare svarade på.

Respondenten säger att det inte har skett någon större påverkan på Handelsbanken i samband med införandet av IFRS 3. Detta just för att bankens främsta mål är att växa organisatoriskt vilket gör att förvärvsfrekvensen blir låg.

Handelsbanken har anpassat sig till de nya reglerna och gör varje år en nedskrivningsprövning genom ett test av tillgångens återvinningsvärde. Framtagandet av modellen för återvinningsvärdet har naturligtvis tagit lite tid och mindre svårigheter har uppstått på vägen, säger respondenten.

Respondenten har inga åsikter gällande för- och nackdelar med IFRS 3.

Handelsbankens goodwillredovisning utgör en så liten del i bankens totala redovisning. Därför anser respondenten att banken generellt inte har några åsikter på hur deras redovisning påverkats. Utöver detta säger han att IFRS 3 får nog dock sägas ge en något mer rättvis bild av företagets verkliga goodwill.

Vid förfrågan om de har stött på problem med redovisningen som de kommit över idag hade respondenten ingen åsikt om.

Respondenten har bekräftat att banken har resulterat i lägre goodwill avskrivningar efter införandet av IFRS 3. Den goodwill banken hade kvar vid införandet av IFRS 3 skrevs tidigare av till största delen på 20 år, efter införandet av IFRS 3 är de årliga avskrivningarna låga då värdet på goodwillposterna inte understiger det bokförda värdet.

⁴⁷ Handelsbanken AB

Respondenten har inga åsikter när det gäller förbättringar vid redovisning av Goodwill.

5 Analys

Hur tycker DU att införandet av IFRS 3 har påverkat företagets redovisning?

Respondenterna anser att det nya sättet att identifiera immateriella tillgångar har gjort arbetet tuffare idag. Någon respondent säger också att de idag oftast behöver experter för att kunna utföra en värdering av goodwill. De flesta av våra respondenter anser att den största förändringen som IFRS 3 medfört har varit att man efter införandet inte får skriva av goodwill. Detta har i sin tur medfört svårigheter med att just kunna identifiera hur mycket goodwill verkligen finns i olika förvärv. Detta för att de idag tvingas identifiera andra immateriella tillgångar som uppkommer vid förvärven. Dessa tillgångar värderas sedan och skrivs av för sig själva.

I Studien *”Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden?”* från 2009 säger de flesta av respondenterna att de berörda företagen inte har påverkats för mycket av IFRS. Nästan alla respondenter håller med om att den största förändringen och påverkan på redovisningen har varit de årliga nedskrivningstesterna. Vissa nämner att värderingen är tuff och andra säger att de i helhet lett till mer arbete då reglerna är mer komplicerade än tidigare. I jämförelse till våra respondenter ser vi att dessa problem finns fortfarande hos företagen.

Studien *”Konsekvenser av IFRS 3 för värderingen av goodwill”*, som skrevs 2006, säger utifrån sina respondenter att förändringen har i stort sett varit att goodwill inte får skrivas av enligt plan längre. Enligt någon respondent ska efter införandet ett impairmenttest utföras, vilket är slags nedgångsprövning av goodwillens värde. Utöver denna förändring nämner studiens respondenter även att företagen idag ska urskilja flera immateriella tillgångar än förr som förekommer i övervärdet vid ett förvärv.

Har det uppstått några svårigheter? Hur har dessa hanterats och har ni anpassat ER till reglerna helt och hållet idag?

De flesta respondenterna säger att svårigheter som uppkommit efter införandet av IFRS 3 har varit, hur man värderar goodwill, vad goodwill är och var gränserna dras. Samtidigt har det oftast lett till större och längre diskussioner än tidigare när det blir dags för goodwillvärdering och andra immateriella tillgångar. När man väl kommer fram till sina värden säger respondenterna att de är mer tydliga än tidigare, men det svåra är oftast att komma dit och kunna känna att man satt rätt värden.

De flesta respondenterna tycker att de anpassat sig någorlunda till de nya reglerna som IFRS 3 fört med sig. Det har tagit tid och kommer ta ytterligare tid för att de ska känna sig hundra procent anpassade säger respondenterna.

Enligt studien ”*Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden?*” säger respondenterna att de gamla reglerna var betydligt bättre och lättare att följa. Svårigheterna finns än idag hos företagen med att värdera de olika immateriella tillgångarna som förekommer vid förvärv. Tar mycket tid och man kan aldrig vara säker på att man har kommit till rätt värden. Respondenterna i studien påpekar samtidigt att de nya reglerna ger en ”bättre och mer informationsrik bild” i själva redovisningen. Detta kommer märkas och blir lättare att arbeta med när det blir inarbetat.

Företagen anser i Studien ”*Konsekvenser av IFRS 3 för värderingen av goodwill*” att värderingsprocessen av goodwill blivit svår. Respondenterna ansåg att det behövdes mer kompetens än vad de hade för att kunna arbeta med IFRS 3. I vår studie nämner våra respondenter också att det än idag krävs mer kompetens fastän de idag börjat lära sig hantera IFRS 3 mer. Någon respondent nämnde att det förekom att företagen behövde hyra in experter för värdering av goodwill, vilket det förekommer än idag enligt vår studie.

Vilka fördelar respektive nackdelar ser Du med IFRS 3?

Nackdelar med IFRS 3 är enligt de flesta respondenterna att den gjort det mer komplicerat att värdera goodwill idag. Tidigare var skillnaden goodwill och sedan var det bara att bestämma nyttjandeperioden som de skrev av goodwill på. Tydligare att se förr medans det idag är mycket svårare och dessutom tveksamt ifall det ger ökat informationsvärde. En av respondenterna anser även att de ibland hamnar i beräkningsmodeller som gör de hela väl teoretiskt. Detta leder till att man ofta anlitar värderingsexperter vilket kostar mer pengar. Fördelar med IFRS 3 är enligt några respondenter att man får en tydligare redovisning av goodwill. Den har fört med sig tydligare krav gällande värdering av tillgångar till dess verkliga värden. En av respondenterna anser även att den orsakat till att företag blivit mer noggranna med vilka fördelar förvärv väntas föra med sig. Samtidigt anser en annan respondent att eftersom IFRS 3 ställer högre krav på redovisningen, leder detta i sin tur till ökad tillförlitlighet för den information som lämnas ut.

Flera respondenter i studien ”*Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden?*” säger att fördelarna med IFRS 3 är att utrymmet för avvikelser har minskat. Detta kan medföra att informationen kring goodwill blir mer pålitlig utifrån. Någon respondent påpekar att de nya reglerna är mer korrekta i jämförelse med tidigare. Sedan säger respondenterna att osäkerheten kring nedskrivningen finns och kan orsaka att goodwill ibland övervärderas, vilket kan påverka företaget då nedskrivning skall göras.

Respondenterna säger att fördelar med IFRS 3 i studien ”*Konsekvenser av IFRS 3 för värderingen av goodwill*” är bl.a. att interna kontrollen ökat över goodwill. I jämförelse till vår studie påpekade våra respondenter också just det att det krävs mer arbete idag vid värdering av goodwill. Sedan säger studiens respondenter att goodwill egentligen aldrig identifierats så ingående som den började göras efter införandet. I stort säger studiens respondenter också att värderingsprocessen är mer resurskrävande och komplicerad än innan införandet, vilket anses som en nackdel. Detta kan jämföras med nackdelarna med IFRS 3 i vår studie som ungefär säger samma sak.

Vad anser Ni om de nya reglerna när det kommer till goodwill?

Olika svar har fallit in under frågan om de nya reglerna. Två av våra respondenter föredrog det gamla systemet när det kom till just avskrivningarna. Någon respondent ansåg att IFRS 3 är mer teoretisk på grund av att man tvingas ständigt motivera sina svar. Resterande påvisade att IFRS 3 bl.a. kräver mer administration och högre kompetens samt att värderingen av goodwillposten är svår och att den beror mycket på vad man stoppar in i värderingsmodellen.

Studien *"Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden"* hävdar att nedskrivningstesterna påverkat redovisningen och att "det blivit större osäkerhet beträffande värdet och tillämpningen av nedskrivningen". Respondenterna menar att det blivit mer arbete och framförallt mer komplicerad årsredovisning. Vi kan se att våra respondenter instämmer på detta i jämförelse med deras svar.

Studiens respondenter i *"Konsekvenser av IFRS 3 för värdering av goodwill"* visade nästan samma respons gällande goodwill som våra respondenter angående avskrivningen, nedskrivningen, värderingen samt de högre kostnaderna.

Hur har reglerna påverkat Er redovisning av goodwill? Är det bättre idag än innan införandet? Ger IFRS 3 en bättre bild av företags goodwill, är den mer "rättvis"?

Majoriteten av våra respondenter yttrade sig om att IFRS har i helhet gett en mer rättvisande bild av företagets goodwill, fastän det var betydligt enklare förr. Enligt en annan respondent jämförs goodwill med ett gummiband "att man drar i gummibandet och sedan försöka mäta hur långt det är". Två av respondenterna säger emot majoriteten om rättvisare bilden. Den ena menar att ifall man inte skriver ner goodwillen så påverkar den inte resultaträkningen "från den dag du kommer fram till att det finns ett nedskrivningsbehov på goodwill" och det leder till ett bättre resultat. Respondenten menar att det blir mer än en tillgångspost i balansräkningen än bara en goodwill post. Den andra respondenten säger att IFRS 3 är orättvis för små bolag. Han

menar att ”med mindre finansavdelning i de små bolagen leder till att de oftast får köpa in fler tjänster än de stora med större finansavdelning” vilket blir tuffare för dem.

Studien *”Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden”* anser att detta nya sätt att redovisa på ger en mer rättvisande bild än tidigare. Detta just p.g.a. att övervärdet bryts ned, vilket ger teoretiskt IFRS 3 mer rättvisande bild av företaget. Studiens resultat stämde till största del med våra respondenters svar, skillnaden kan sägas vara att respondenterna i vår studie reagerade negativt mot att identifiera fler tillgångar som skiljs från goodwill.

Studien *”Konsekvenser av IFRS 3 för värdering av goodwill”* kom fram till precis samma resultat angående resultaträkningen och andra faktorer såsom företagens storlek och andel goodwill av tillgångar. Det sägs i studien att ”företagen ska noggrant urskilja och specificera alla eventuella tillgångar som kan ingå i det överpris som betalas och inte enbart definierar goodwill”, vilket också benämns av en respondent i vår studie.

Vi tror enligt vår och förra årets studie att företagen kommer och håller på att förstå IFRS 3 mer och mer för varje år. De börja se fler positiva delar med IFRS 3 desto mer de lär sig. Vi tror även att företagen kommer inom kort att glömma de gamla reglerna, fast det krävs mer arbete enligt de nya reglerna, vilka är svårare att hantera p.g.a. mycket osäkerhet kring värdering av tillgångarna. Allt blir mer detaljerat och noggrant, pålitligheten kommer förmodligen öka både utifrån och inifrån företagen.

Har Ni kanske stött på vissa problem vid redovisningen av goodwill, som Ni har kommit över idag? Vilka i så fall?

Nästan alla respondenter hade direkt eller indirekt problem med nedskrivningstester och värderingsmodeller. Modellerna är ganska komplicerad och kräver mer tid, mer erfarenhet och högre kompetens. En respondent tycker att revisorerna har utvecklats tekniskt efter införandet av IFRS 3, gällande revidering av goodwill. Han hävdar att ”man har lyft dessa frågor idag från redovisningsfrågor till ledningsfrågor där man har

gjort sina nedskrivningstester i större utsträckning”. Någon enstaka respondent hade inga åsikter vid förfrågan.

Studien *”Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden”* bekräftar att ”prövningen av nedskrivningsbehovet innebär att prognosantaganden för flera år framåt ger input till redovisningen och diskuteras mycket mer med exempelvis revisorer”.

Studien *”Konsekvenser av IFRS 3 för värdering av goodwill”* visar upp exakt samma förekommande problem. Där kom fram till att ”p.g.a. den komplicerade värderingsprocessen för goodwill blir det svårt för företagen att göra korrekta värderingar”. Respondenterna i studien menar att det är svårt att fastställa vad verkligt värde är för goodwill, vilket gör det svårt att bedöma. Företagen ansåg att de inte hade tillräckligt med kompetens vilket de enligt vår studie fortfarande klagar över idag.

I detta sammanhang tycker vi att sedan 2005 och hittills har många svåra problem i IFRS3 blivit lättare att hantera, förutom värderingsprocessen av goodwill som fortfarande skapar problem för företagen.

Anser Ni att det finns vissa förbättringar som man hade kunnat göra vid redovisning av goodwill?

Vid förfrågan om förbättringar fick vi lite dåligt med svar. Flera av respondenterna valde att svara med att de inte hade någon åsikt alls. Dessa svar byggde på bl.a. att respondenterna inte riktigt är insatta i IFRS 3 ännu och är därmed inte helt klara om vad som bör förbättras framöver. Någon enstaka respondent gav svar på frågan, att han skulle vilja se mer vägledning i värderingsfrågor. Sedan nämnde han dessutom att en förbättring han hade velat se var att ta med redovisning av uppskjutna skatteskulder eller uppskjuten skatt i samband med rörelseförvärv. Att dessa poster skulle redovisas i någon form av antingen diskonterat belopp eller någon form av marknadsvärde.

Gällande frågan om förbättringar kom studien *”Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats*

sedan tiden kring införandet av standarden” fram till ungefär samma resultat. Ungefär hälften av respondenterna lämnar inga åsikter ifall de anser att något bör förbättras. Majoriteten bland respondenterna i vår – respektive föregående studier har önskat att de gamla reglerna kunde återinföras. Respondenterna för den nämnda studien ovan skulle åtminstone inte misstycka ifall endast avskrivningen på goodwill återinfördes. I jämförelse med vår studie kan vi se att företagen idag börjat se mer positivt på IFRS 3 fastän de fortfarande förekommer problem.

6 Slutsats

Tanken med gemensamma och globala redovisningsstandards är att man ska ge en mer rättvis bild av företagen, det ska vara lättare att göra en rättvis jämförelse mellan t.ex. företag inom samma bransch. IFRS 3 har haft en stor påverkan på företagens redovisning vilken har gett oss en orsak till att utföra denna uppsats. Ett antal år har gått sedan införandet och därför var vi intresserade av att undersöka vilken syn företagen har på förändringen idag. Syftet med vår uppsats var att undersöka konsekvenserna som IFRS 3 har medfört för företag fyra år efter införandet när det kommer till goodwill. Har det blivit lättare för företag att redovisa goodwill? Har redovisningen av goodwill blivit bättre fyra år efter införandet? Vilka svårigheter har uppkommit och hur har man hanterat dessa? Uppsatsen behandlar svenska företag som berörs av detta. För att komma fram till våra mål genomförde vi sex stycken intervjuer. Vi granskade även gamla studier om IFRS 3 för att se om företagens syn har förändrats under de fyra åren sen införandet.

Utifrån vår undersökning kan vi konstatera att företagen än idag inte har anpassat sig helt till förändringarna som IFRS 3 har medfört. Respondenterna påpekar att det nya sättet att redovisa goodwill på är mer krävande jämfört med tidigare regelverk eftersom de idag måste urskilja andra immateriella tillgångar från goodwill i samband med sina förvärv. Tidigare brukade man vanligtvis ta upp alla immateriella tillgångar i en gemensam goodwill post.

De flesta av respondenterna anser också att den största förändringen som påverkat redovisningen har bl.a. varit att goodwill idag inte längre får skrivas av enligt plan, utan skall skrivas ner. En av respondenterna påpekade att ett impairmenttest ska utföras, vilket är en slags nedgångsprövning av goodwillens värde. Utifrån våra respondenters åsikter kan vi se att företagen än idag inte ser helt positivt på detta eftersom de upplever svårigheter med att identifiera hur mycket goodwill verkligen finns vid olika förvärv.

Respondenterna påvisade även att IFRS 3 kräver högre kompetens samtidigt som goodwillposten i sig kan variera beroende på vad man stoppar in i värderingsmodellen. Detta har i sin tur lett till att företagen oftast behöver anlita värderingsexperter vilket har bidragit till mer arbete och mer kostnader.

Enligt flera respondenter har IFRS 3 gjort att värderingen av goodwill har blivit mer komplicerad i jämförelse med tidigare. Goodwill uppkom tidigare som skillnaden mellan vad man hade betalt och vad det förvärvade dotterföretaget hade som eget kapital, därefter bestämdes nyttjandeperioden på den som den skrevs av på. En slags tydligare bild av posten skapas idag enligt respondenternas men deras åsikter är blandade ifall det ger ökat informationsvärde. När det sedan gäller s.k. beräkningsmodeller för goodwillvärdering, känns det hela lite väl teoretisk, påpekar respondenterna. Utöver detta ser de väldigt positivt på att IFRS 3 fört med sig tydliga krav gällande värderingen av goodwill, vilket fått företagen att bli mer noggranna med sina värderingar som orsakat till att utrymmet för avvikelser har minskat.

Enligt våra respondenter och tidigare arbeten som vi jämfört med, kommer vi fram till att redovisningen av goodwill är mer rättvisande efter IFRS 3. Små företagare ser en orättvis bild om IFRS 3. Respondenten menar att det blir tuffare för en mindre finansavdelning, vilket leder till en extra kostnad. En annan negativ bild är om ett företag inte nedskriver goodwill, ökar det företags vinst. Vi tycker att IFRS 3 flanerar mot en tydligare och mer rättvisande håll.

Det största problemet som uppkommer enligt våra respondenter är värderingsmodellen som ska bestämma nedskrivningsmängden av goodwill posten. Respondenterna betonar att modellen kräver mer tid, erfarenhet, kostnad och högre kompetens.

Även om flera av våra respondenter, precis som i tidigare studier, uttryckte en önskan om att det hade varit bra om de gamla reglerna återinfördes, så kan vi även se att man börjar bli mer positiv till IFRS 3. Det kan vara svårt att anpassa sig till ett nytt regelverk, men med tiden tror vi att företagen kommer att vänja sig fullt ut, ett gemensamt regelverk som alla följer är ett steg i rätt riktning.

7 Källförteckning

Lagtext

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Litteratur

Artsberg, Kristina, 2003. *Redovisningsteori - policy och - praxis*. 1 uppl. Malmö: Liber ekonomi.

Bryman, Alan, - Bell, Emma, 2005. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber ekonomi.

FARs Samlingsvolym del 1, 2008. Stockholm: FAR

Internationell redovisningsstandard i Sverige: IFRS/IAS, 2006. 3 uppl. Stockholm: FAR

Lönnqvist, Rune 2006. *Årsredovisning i aktier och koncerner*. 4 uppl. Lund: Studentlitteratur

Marton, Jan 2008. *IFRS – i teori och praktik*. Stockholm: Bonnier utbildning

Sundgren, Stefan – Nilsson, Henrik – Nilsson, Stellan, 2007. *Internationell redovisning: teori och praxis*. 1 uppl. Lund: Studentlitteratur.

Thomasson, Jan – Arvidson, Per – Lindquist, Hans – Larson, Olov – Rohlin, Lennart, 2005. *Den nya affärsredovisningen*. 10 uppl. Malmö: Liber.

Tidigare studier

”Goodwill – konverteringen till IFRS 3”, 2004.

”Effekter av IFRS 3 – Goodwill & Immateriella tillgångar”, 2005

”IFRS 3 – den nya goodwillredovisningen ”, 2005.

”IFRS 3 – Vad har de nya redovisningsreglerna kring goodwill fått för konsekvenser?”, 2005.

”Konsekvenser av IFRS 3 för värderingen av goodwill”, 2006.

”Konsekvenser av införandet av IFRS 3”, 2007.

”Vilka effekter upplever svenska företag efter införandet av IFRS 3 med avseende på goodwill? Har denna syn förändrats sedan tiden kring införandet av standarden”, 2009.

Elektroniska källor

Deloitte - Guide till IFRS 3. Sökdatum 25 november 2009

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Sweden/Local%20Assets/Documents/se_IFRS_a_guide_to_IFRS_3_business_combinations.pdf

Deloitte. Sökdatum 21 mars 2010

http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/om-oss/index.htm

Handelsbanken AB. Sökdatum mars april 2010

http://www.handelsbanken.se/shb/INeT/IStartSv.nsf/FrameSet?OpenView&iddef=ombanken&navid=Investor_Relations&navob=52&base=/shb/inet/icentsv.nsf&sa=/shb/inet/icentsv.nsf/default/q700BBE2F5D0AE8B2C12571F10024A224

KPMG. Sökdatum 21 mars 2010

<http://www.kpmg.se/pages/100010.html>

Swedbank AB. Sökdatum 21 mars 2010

<http://www.swedbank.se/sst/inf/out/infOutWww1/0,,4280,00.html>

Volvo AB. Sökdatum 21 mars 2010

<http://www.volvogroup.com/group/global/en-gb/volvo%20group/Pages/landingpagevolvogroup.aspx>

Muntliga källor

Anonym, arbetar inom redovisning, anonym

Anonym, revisor, Deloitte

Bonde, Henrik, redovisningsspecialist, Swedbank AB

Hagström, Mikael, financial reporting, Volvo AB

Henriksson, Eva, revisor, KPMG

Jonasson, Anders, ansvarig för ekonomienheten, Handelsbanken AB

Bilaga 1:

INTERVJUFRÅGOR TILL FÖRETAG

1. Hur tycker Du att införandet av IFRS 3 har påverkat företagets redovisning?
2. Har det uppstått några svårigheter? Hur har dessa hanterats och har ni anpassat Er till reglerna helt och hållet idag?
3. Vilka fördelar respektive nackdelar ser Du med IFRS 3?
4. Vad anser Ni om de nya reglerna när det kommer till goodwill?
5. Hur har reglerna påverkat Er redovisning av goodwill? Är det bättre idag än innan införandet? Ger IFRS 3 en bättre bild av företagets goodwill, är den mer ”rättvis”?
6. Har Ni kanske stött på vissa problem vid redovisningen av goodwill, som Ni har kommit över idag? Vilka i så fall?
7. Anser Ni att det finns vissa förbättringar som man hade kunnat göra vid redovisning av goodwill?