



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

**Kurs FEK 581
VT 2004**

De noterade företagens konvertering till IAS/IFRS

Grupp

Malin Andersson 820428
Hanna Lawitz 810423
Rickard Olsson 730531
Jenny Svensson 800130

Handledare

Gunnar Wahlström

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	De noterade företagens konvertering till IAS/IFRS
Seminariedatum:	2004-06-04
Ämne/kurs:	FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
Författare:	Malin Andersson, Hanna Lawitz, Rickard Olsson och Jenny Svensson
Handledare:	Gunnar Wahlström
Fem nyckelord:	IAS, IFRS, konvertering, problem och noterade företag.
Syfte:	Syftet är att redogöra för hur långt de noterade företagen har kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS och att identifiera de standarder samt de affärsmässiga konsekvenser som skapar störst omställningsproblem i konverteringsarbetet.
Metod:	Induktivt tillvägagångssätt med deskriptivt syfte. Kvalitativa intervjuer, kvantitativ enkätundersökning och kvantitativ innehållsanalys.
Teoretiska perspektiv:	De noterade företagen befinner sig i en ständig förändringsprocess då redovisningen harmoniseras inom EU. Den 1 januari 2005 ska företagen ha anpassat sig till IAS/IFRS.
Empiri:	Den empiriska delen består av intervjuer samt en enkätundersökning på de svenska börserna. I en innehållsanalys granskas vad de mest omsatta företagen (på Stockholmsbörsens A-lista) skrivit om konverteringen i sina koncernredovisningar för räkenskapsåret 2003.
Slutsatser:	Många företag har mycket kvar att arbeta med, inga varningsflaggor hängs dock i dagsläget upp för att företagen inte skulle ha kommit tillräckligt långt. Det största problemet för företagen vid konverteringsarbetet är osäkerheten kring vilka standarder som ska implementeras samt vilket utseende dessa kommer att anta. De individuella standarder som bedöms medföra störst omställningsproblem är IAS 39, IAS 19/RR 29 och IAS 22/IFRS 3.

Abstract

- Title:** The listed companies' conversion to IAS/IFRS
- Seminar date:** The 4th of June 2004
- Course:** Bachelor thesis in business administration,
10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Malin Andersson, Hanna Lawitz, Rickard Olsson och
Jenny Svensson
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Key words:** IAS, IFRS, conversion, problems and listed
companies.
- Purpose:** The purpose of this thesis is to account for how far the
listed companies have proceeded with the conversion
to IAS/IFRS and to identify the standards and
businesslike consequences that leads to the main
problems with the implementation.
- Methodology:** Inductive procedure with descriptive purpose.
Qualitative interviews, quantitative questionnaire and
quantitative analysis of content.
- Theoretical perspectives:** The listed companies are in a constant change of
process while accounting is harmonizing in the EU.
The listed companies have to adjust to the IAS/IFRS
on the 1th of January 2005.
- Empirical foundation:** The empirical part consists of interviews and a
questionnaire with the listed companies in Sweden. In
the analysis of content we have examined what the
most traded companies on Stockholmsbörsen have
written about the conversion to IAS/IFRS in their
consolidated accounts for the financial year 2003.
- Conclusions:** Many companies still have a lot of adjustment to
accomplish, but there are today no word of warning
about them not being adjusted enough. The main
problem is the insecurity about which standards, and in
what form these standards, shall be implemented. The
individual standards that are estimated to bring the
main problems are IAS 39, IAS 19/RR 29 and
IAS 22/IFRS 3.

Innehållsförteckning

Förord	5
1 Inledning.....	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemformulering.....	7
1.3 Syfte	8
1.4 Avgränsningar.....	9
1.5 Disposition	9
2 Metod.....	10
2.1 Val av ämne	10
2.2 Forskningsansats.....	11
2.3 Insamling av litteratur.....	12
2.4 Kvalitativ och kvantitativ metod.....	13
2.5 Empiriska undersökningar – primärdata.....	14
2.5.1 Val av enkätmedtagare.....	15
2.5.2 Utformning av enkäter	16
2.5.3 Svarefrekvens och bortfall i enkätundersökningen.....	17
2.5.4 Val av intervjupersoner.....	19
2.5.5 Intervjuteknik.....	20
2.6 Empirisk undersökning – sekundärdata.....	21
2.6.1 Innehållsanalys.....	21
2.7 Källkritik.....	22
2.7.1 Validitet	23
2.7.2 Reliabilitet.....	24
2.8 Sammanfattning	25
3 Litteraturgenomgång	27
3.1 IAS-förordningen.....	27
3.1.1 Internationell redovisning i svenska företag.....	28
3.2 IAS/IFRS	29
3.2.1 IAS 19/RR 29 Ersättningar till anställda	30
3.2.2 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.....	32
3.2.3 IAS 22 Företagsförvärv och samgåenden/IFRS 3 Business Combinations	33
3.2.4 IFRS 2 Share-based payments	35
3.2.5 Utökade upplysningskrav	35
3.2.6 IFRS 1 – First-time Adoption of IFRS	36
3.3 Olika utgångspunkt i olika länder.....	37
3.4 Konverteringsprojektet	38
3.4.1 Planering och preliminär analys	39
3.4.2 Projektorganisering och uppstart	39
3.4.3 Utvärdering och analys	40
3.4.4 Implementering.....	40
3.4.5 Ett konverteringsprojekt från verkligheten	40
3.4.6 Delar av organisationen som berörs av konverteringsarbetet.....	41

3.5	Sammanfattning	41
4	Företagens syn på konverteringen till IAS/IFRS	43
4.1	Enkäten till de noterade företagen	43
4.1.1	Problem med IAS 19/RR 29	44
4.1.2	Problem med IAS 39.....	45
4.1.3	Problem med IAS 22.....	46
4.1.4	Problem med övriga standarder	47
4.1.5	Förändringar i redovisningssystemet	48
4.1.6	Förändringar i belöningsystemet.....	49
4.1.7	Var de företag som har två jämförelseår i redovisningen anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2003?	50
4.1.8	Var företagen anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2004?	51
4.1.9	När anpassningen beräknas vara färdig om företaget inte var anpassat den 1 januari 2004	52
4.2	Innehållsanalys av de mest omsatta företagen	52
4.2.1	Konverteringsarbetet.....	52
4.2.2	Skillnader mellan gällande redovisningsprinciper 2003 och IAS/IFRS	54
4.3	Sammanfattning	56
5	Experternas syn på konverteringen till IAS/IFRS.....	58
5.1	Konverteringsarbetet.....	58
5.1.1	Tidsaspekten	59
5.2	Konverteringsprojektet	60
5.3	Problem vid konverteringen.....	60
5.3.1	Övergripande problem för alla företag	61
5.3.2	Specifika problem för vissa företag	61
5.4	Standarder som skapar omställningsproblem	62
5.4.1	IAS 19/RR 29.....	62
5.4.2	IAS 39	63
5.4.3	IAS 22/IFRS 3	63
5.4.4	Övriga standarder som kan vara problematiska.....	63
5.5	Sammanfattning	64
6	Slutdiskussion.....	66
6.1	Slutsatser.....	66
6.1.1	Hur långt företagen har kommit.....	66
6.1.2	Omställningsproblem.....	68
6.2	Reflektioner	69
6.3	Förslag till framtida forskning	70
	Källförteckning.....	71
	Bilaga 1	75
	Bilaga 2	77
	Bilaga 3	78

Förord

Denna kandidatuppsats är skriven inom temat ”Aktuella redovisningsproblem” på företagsekonomiska institutionen vid Ekonomihögskolan i Lund våren 2004.

Först och främst vill vi passa på och tacka vår handledare Gunnar Wahlström för alla goda råd och den vägledning vi erhållit under uppsatsens gång. Vi vill även ta tillfället i akt och tacka Anita Karlsson, auktoriserad revisor, Sven-Arne Nilsson, redovisningsspecialist, Eva Törning, redovisningsspecialist och Ann-Margareth Wictorsson, redovisningsspecialist som tagit sig tid att medverka och bidragit med mycket värdefulla synpunkter. Vi vill även tacka de noterade företag som har tagit sig tid och besvarat vår enkät samt de personer som vi har varit i kontakt med på AktieTorget, NGM och Stockholmsbörsen.

Lund, maj 2004

Malin Andersson

Hanna Lawitz

Rickard Olsson

Jenny Svensson

1 Inledning

I detta kapitel presenteras inledningsvis bakgrund och problemformulering som leder fram till uppsatsens forskningsfråga. Därefter preciseras syftet och de avgränsningar som har gjorts. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

En harmonisering av redovisningsnormgivningen på europeisk nivå har pågått en längre tid. Redan 1978 antogs det fjärde direktivet, gällande årsredovisning för enskilda bolag, och 1983 det sjunde direktivet, gällande koncernredovisning.¹ År 2000 publicerade EU-kommissionen ”EU:s strategi för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen”. I denna publikation uttalade kommissionen sin avsikt att ålägga företag att utarbeta sin koncernredovisning i enlighet med en enda uppsättning redovisningsstandarder, nämligen IAS (International Accounting Standards).² Det slutgiltiga beslutet om att så även skulle ske togs den 19 juli 2002 då den s k IAS-förordningen (EG nr 1606/2002), om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, utfärdades.³

IAS-förordningen innebär att från och med den 1 januari 2005, med tillämpning det räkenskapsåret och framåt, ska noterade företag inom EU upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de internationella standarder som antagits och kommer att antas av EU-kommissionen.⁴ De företag som påverkas blir därmed företag med säte i ett EU-land och vars aktier eller skuldebrev är noterade på en reglerad marknad. Finansinspektionen har i en förteckning till EU-kommissionen angett att de reglerade marknaderna i Sverige är Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market (NGM AB) och AktieTorget AB.⁵ Ett företag som dock är noterat på en marknadsplats i EU men som har sitt säte i ett land utanför EU omfattas inte av IAS-förordningen. Företaget måste vara underställt en medlemsstats lagstiftning för att omfattas av IAS-förordningen.⁶

De internationella redovisningsstandarderna IAS utvecklades av den internationella organisationen IASC (International Accounting Standards Committee), vars ändamål var att utveckla en enda uppsättning globala redovisningsstandarder.

¹ http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_europas_krav.html, 2004-04-06.

² SOU 2003:71 s. 265.

³ SOU 2003:71 s. 71.

⁴ SOU 2003:71 s. 13.

⁵ SOU 2003:71 s. 75.

⁶ SOU 2003:71 s. 75.

I samband med en omstrukturering av IASC beslutade styrelsen, den 1 april 2001, att döpa om IASC till IASB (International Accounting Standards Board) och IAS till IFRS (International Financial Reporting Standards).⁷ Idag används därmed både begreppet IAS som hänför sig till standarder som utformats av IASC och IFRS som är de nyaste standarderna som utformats av IASB.

Fortsättningsvis kommer redovisningsstandarderna att benämnas IAS/IFRS. Vi väljer att inte enbart benämna dem IFRS eftersom majoriteten av standarderna fortfarande har kvar den äldre benämningen IAS. Vid åsyftningar på organisationen som utvecklar IAS/IFRS avses fortsättningsvis IASB om inget annat uttryckligen anges.

Den utredning som idag gjorts i Sverige angående den svenska konverteringen till IAS/IFRS är SOU 2003:71, "Internationell redovisning i svenska företag". En proposition om internationell redovisning i svenska företag håller på att framarbetas av Justitiedepartementet. Planerat avlämningsdatum är i juni månad och därefter planeras den bli slutbehandlad efter sommaren 2004.⁸ Detta innebär att vi idag inte vet vilka förslag från SOU 2003:71 som kommer att antas i propositionen och bli de slutgiltiga reglerna.

1.2 Problemformulering

Att de noterade företagen ska börja utarbeta sina koncernredovisningar i enlighet med IAS/IFRS från och med den 1 januari 2005 medför i praktiken att många företag bör ha inlett anpassningen redan den 1 januari 2004. Detta eftersom räkenskapsåret 2004 ska finnas med som ett jämförelseår för 2005 års koncernredovisning. Flera stora svenska företag, som även är noterade på en amerikansk börs, inkluderar dessutom två jämförelseår i sina rapporter (t ex Assa Abloy, Electrolux och Volvo), vilket innebär att de bör ha inlett anpassningen ännu tidigare.⁹

Ur ett redovisningsmässigt perspektiv innebär en övergång till IAS/IFRS bl a att värderingen av tillgångar oftare sker till verkliga värden än till historiska anskaffningsvärden och att det ställs fler krav på tilläggsupplysningar.¹⁰ De noterade företagen är redan idag bundna av att följa Redovisningsrådets rekommendationer, som bygger på IAS/IFRS-standarder. Trots det medför implementeringen av de nya reglerna stora förändringar eftersom det finns ett antal tunga och tekniskt komplicerade standarder som ännu inte har införts i Sverige, bl a pensioner, finansiella instrument och goodwill.¹¹ Har företagen stött på omställningsproblem med dessa standarder vid konverteringsarbetet?

⁷ SOU 2003:71 s. 265.

⁸ http://www.regeringen.se/pdf/propf_2004.pdf 2004-04-11.

⁹ Balans nr 5/2002 s. 46.

¹⁰ SOU 2003:71 s. 80.

¹¹ http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=13908, 2004-04-06.

Konverteringen till IAS/IFRS kan även få affärsmässiga konsekvenser, inte bara redovisningsmässiga. Belöningsystem och pensionslösningar behöver ses över och likaså hanteringen av finansiella risker.¹² Ändrade redovisningsregler kan innebära ändringar i resultat och nyckeltal. IAS/IFRS är kapitalmarknadsorienterade redovisningsnormer, vilket innebär en ökning av den detaljerade informationen i koncernredovisningen samt större transparens.¹³ Klarar företagets redovisningssystem, processer och rutiner för insamling och bearbetning av data detta? Har företagen kommit så långt i sin konvertering att även dessa konsekvenser har analyserats? Har de stött på problem inom dessa områden?

Ovanstående diskussion har utmynnat i följande forskningsfråga:

Hur långt har de noterade företagen kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS och vilka standarder samt affärsmässiga konsekvenser skapar störst omställningsproblem vid konverteringsarbetet?

Denna forskningsfråga kan vara av intresse även utanför den akademiska världen. För revisorer, redovisningskonsulter och företagsstyrelser är det av intresse att veta hur långt företagen har kommit med konverteringen till IAS/IFRS. Det kan vara av intresse för det enskilda företaget att få en uppfattning om hur långt andra noterade företag har kommit och vad de har uppfattat som problematiskt. Det kan även vara av intresse för onoterade företag, vid deras val mellan det svenska regelverket och IAS/IFRS, att de omställningsproblem man kan stöta på vid en konvertering till IAS/IFRS är identifierade.

1.3 Syfte

Företagen befinner sig idag i en pågående förändringsprocess. Vi anser därför att det är mest intressant, för oss i denna uppsats, att undersöka hur väl förberedda företagen är inför övergången till IAS/IFRS den 1 januari 2005. Därtill att kartlägga vilka omställningsproblem företagen har stött på med de nya standarderna samt vilka affärsmässiga konsekvenser som uppkommit som en följd därav.

Syftet är att redogöra för hur långt noterade företag har kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS och att identifiera de standarder samt affärsmässiga konsekvenser som skapar störst omställningsproblem vid konverteringsarbetet.

¹² http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&extendedPath=2&id=8395, 2004-04-06.

¹³ http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_konvertering.html, 2004-04-06.

1.4 Avgränsningar

Vi vet inte idag exakt vilka former den svenska konverteringen till IAS/IFRS kommer att ta eftersom propositionen till utredningen ”Internationell redovisning i svenska företag” fortfarande håller på att framarbetas. Det vi dock med säkerhet redan vet är att alla noterade företags koncernredovisningar ska redovisas enligt dessa internationella redovisningsstandarder från och med räkenskapsåret 2005. Denna uppsats behandlar därför varken noterade företags årsredovisningar eller onoterade företags års- eller koncernredovisningar. Utöver detta har vi valt att inte göra fler avgränsningar eftersom vi studerar en förändringsprocess och för att uppfylla uppsatsens syfte är det mer ändamålsenligt att studera denna process ur ett bredare perspektiv.

1.5 Disposition

Kapitel 2 innehåller en kategorisering av uppsatsens angreppssätt och metoder vid genomförandet av uppsatsens empiriska undersökningar. Som en inledning motiveras ämnesvalet och avslutningsvis presenteras källkritiken.

Kapitel 3 redogör för den teoretiska referensram som används i uppsatsen. Inledningsvis presenteras IAS-förordningen och den svenska utredningen närmare. Därefter följer en generell genomgång av IAS/IFRS och en mer specifik genomgång av de standarder som, enligt teorin, kan komma att skapa störst omställningsproblem för företagen samt IFRS 1. Kapitlet avslutas med en presentation av hur olika länder har olika utgångspunkt vid konverteringen till IAS/IFRS samt en beskrivning av hur ett konverteringsprojekt ute i företagen kan se ut.

Kapitel 4 presenterar företagens syn på konverteringen genom enkätundersökningen av de noterade företagen och innehållsanalysen av de mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista.

Kapitel 5 presenterar experternas syn på konverteringen genom de intervjuer som utförts med en revisor och tre redovisningsspecialister.

Kapitel 6 redogör för de svar på forskningsfrågan som uppsatsens forskningsarbete har lett fram till. Därefter presenteras de reflektioner som i efterhand har gjorts över uppsatsarbetet. Kapitlet och uppsatsen avslutas med de uppslag till framtida forskning inom ämnet, som uppstått i forskningsprocessen.

2 Metod

Kapitlet initieras med en motivering av ämnesvalet. Därefter följer en genomgång av uppsatsens forskningsansats samt de källor och metoder som vi har använt oss av för att på bästa sätt besvara uppsatsens forskningsfråga. Därefter beskrivs och motiveras närmare valet och kombinationen av empiriska undersökningar. Kapitlet avslutas med en diskussion kring källkritik i syfte att ge läsaren en uppfattning om uppsatsens tillförlitlighet och relevans.

2.1 Val av ämne

Införandet av de internationella redovisningsstandarderna IAS/IFRS i Sverige är det största som hänt inom svensk redovisning på många år. Vi beslöt oss därför tidigt för att vi ville befinna oss inom detta tema i vår uppsats. Uppslaget till det konkreta ämnesvalet fick vi på KPMG:s hemsida där byrån föreslår ett flertal lämpliga ämnesval för uppsatser i ekonomi på C- och D-nivå. Där uppges bl a ett ämnesförslag om hur långt noterade företag har kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS samt vilka standarder som verkar ställa till störst omställningsproblem.¹⁴ Detta ämne blev vårt val och utmynnade så småningom i forskningsfrågan:

Hur långt har de noterade företagen kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS och vilka standarder samt affärsmässiga konsekvenser skapar störst omställningsproblem vid konverteringsarbetet?

Att formulera forskningsfrågan brett är en medveten strategi. Konverteringsarbetet i företagen och utvecklandet respektive antagandet av standarder pågår fortfarande. Att det är en förändringsprocess som studeras kan medföra svårigheter både vid insamlingen av relevant teori och empiri. Därför anser vi att det är intressant att granska denna konvertering ur ett vitt perspektiv genom en bred forskningsfråga, snarare än att avgränsa forskningsfrågan och djupgående granska t ex omställningsproblemen med och konsekvenserna av en specifik standard.

Målet med uppsatsen är att, genom såväl primär- som sekundärdata, dra relevanta slutsatser och därigenom öka såväl vår egen som läsarens kunskap och förståelse för de noterade företagens arbete med konverteringen till IAS/IFRS.

Nedan följer en genomgång av de olika angreppssätt som ett forskningsarbete kan ha som utgångspunkt samt en motivering till det valda angreppssättet i denna uppsats.

¹⁴ http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=17335, 2004-04-01.

2.2 Forskningsansats

Det finns två utgångspunkter vid forskning och produktion av kunskap, nämligen att utgå från ett deduktivt (bevisföringens väg) eller ett induktivt (upptäckstens väg) angreppssätt. Utifrån båda dessa angreppssätt, är det möjligt att dra vetenskapliga slutsatser, skillnaden ligger främst i hur kopplingen mellan teori och empiri är beskaffad.¹⁵

Skillnaden mellan induktivt och deduktivt angreppssätt är att det senare förutsätter ett antal antaganden och teorier innan den empiriska utredningsprocessen kan ta sin början. Det deduktiva angreppssättet tar därmed sin utgångspunkt i teorin och har som syfte att testa (förstärka, förkasta, tillämpa eller utöka) befintlig teori.¹⁶

Det induktiva angreppssättet har däremot sin utgångspunkt i empirin. Syftet är att, genom att dra generella slutsatser om verkligheten, bygga upp ny teori eller ny kunskap. Detta angreppssätt förekommer mest vid explorativa undersökningar och fallstudier.¹⁷

Uppsatsens forskningsfråga bygger, som tidigare påpekats, på en rådande förändringsprocess. Detta får till följd att det idag endast finns begränsat med teori inom ämnet. Därför ligger tyngdpunkten av vårt forskningsarbete på att framställa empiri snarare än att utreda vad som skrivits i teorin. Med utgångspunkt i de empiriska undersökningar som presenteras i uppsatsen (se avsnitt 2.5, 2.6 samt kapitel 4 och 5) eftersträvar vi att dra generella slutsatser om företagens anpassning till IAS/IFRS och de omställningsproblem samt de affärsmässiga konsekvenser som konverteringen medför. Därmed kommer forskningsansatsen i denna uppsats att ha sin utgångspunkt i det induktiva angreppssättet.

Deduktivt och induktivt angreppssätt kan vidare delas in i normativt (talar om hur något bör vara) eller deskriptivt (talar om hur något är) beroende på vad syftet med studien är. Med ett deskriptivt syfte förklaras verkligheten till skillnad från normativt som avser att ge lösningar och förbättra verkligheten.¹⁸ Att utgå från en deskriptiv teori är lämpligt när man beskriver något nytt som inte tidigare har beskrivits inom ämnet.¹⁹

Resultatet av forskningsarbetet i denna uppsats har endast för avsikt att beskriva hur konverteringen till IAS/IFRS ser ut, inte hur den bör se ut. Därmed blir resultatet av forskningsarbetet av det deskriptiva slaget. Detta motiveras ytterligare av att det är en pågående förändringsprocess, vilket innebär att det är lämpligt att först studera hur det ser ut innan man studerar hur det eventuellt i stället borde se ut.

¹⁵ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 29.

¹⁶ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och -praxis* (2003), s. 31 ff.

¹⁷ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 30.

¹⁸ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och -praxis* (2003), s. 31 ff.

¹⁹ Rienecker, Stray Jörgensen, *Att skriva en bra uppsats* (2002), s. 102.

Utifrån ovanstående diskussion anser vi att den mest lämpade forskningsansatsen, för att besvara uppsatsens forskningsfråga, är att ta utgångspunkt i ett induktivt/deskriptivt angreppssätt.

Nedan följer en genomgång av hur den litteratur, som presenteras i kapitel 3, har samlats in.

2.3 Insamling av litteratur

Den litteratur som används i uppsatsen består av sekundärdata, d v s information som någon annan redogjort för tidigare. Det finns, som tidigare nämnts, begränsat med sekundärdata i ämnet, men i möjligaste mån har vi försökt att sammanställa informationen i litteraturen från flera olika källor för att öka kvaliteten och reliabiliteten.

Till uppsatsen metoddel och själva konsten att skriva en bra uppsats har vi sökt information i metodlitteraturen. Till litteraturgenomgången, i kapitel 3, har vi i första hand hämtat informationen på Internet. Detta har vi varit tvingade till eftersom det endast finns begränsat med tryckt litteratur i ämnet.

På regeringens hemsida har vi genom den svenska utredningen ”Internationell redovisning i svenska företag” (SOU 2003:71) hämtat mycket information. De fyra stora revisionsbyråernas (KPMG, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Deloitte) hemsidor har varit till stor nytta, bl a för reflektioner och analyser av införandet av de nya redovisningsstandarderna. Informationen på Stockholmsbörsens, NGM:s, AktieTorgets och de noterade företagens hemsidor har varit nödvändig för genomförandet av enkätundersökningen och innehållsanalysen. Övriga sidor som varit användbara är IASB:s, Redovisningsrådets och Alectas hemsidor.

Utöver hemsidor på Internet har vi sökt efter information i databaser. Genom Lunds universitets biblioteks nätverk, ELIN, har vi sökt efter artiklar i databasen ABI/Inform. Sökord som vi har använt i sökningen är IAS, differences, IASB, FASB, IFRS och standards. De sökord som lett oss fram till de artiklar som refereras till i uppsatsen är: IASB, FASB och IFRS. I uppsatsdatabaser på bl a Lunds universitets företagsekonomiska hemsida har vi sökt efter uppsatser i liknande ämnen, dock utan resultat.

Vad gäller tidskrifter har framförallt Balans varit till stor nytta. Artiklar från åren 2001-2003 har använts. Några artiklar från Dagens Industri har även varit användbara. Dessa artiklar har hittats på tidningens hemsida genom sökorden IAS och IFRS.

Nedan följer en beskrivning av valet mellan kvantitativ och kvalitativ metod vid införandet av empiriska undersökningar samt vilka empiriska undersökningar som genomförs i uppsatsens forskningsarbete och med vilken metod de genomförs.

2.4 Kvalitativ och kvantitativ metod

Vid genomförandet av empiriska undersökningar kan man välja mellan en kvalitativ eller kvantitativ metod. Skillnaden mellan metoderna är att kvantitativ information kan omvandlas till siffror och mängder, vilket kan leda fram till statistiska analyser. Kvalitativ metod kännetecknas dock av att informationen inte kan kvantifieras utan att informationen istället måste tolkas av forskarna.²⁰ Det är inget som hindrar att en undersökning innehåller båda metoderna då det inte råder någon konkurrens dem emellan. Det kan tvärtom vara positivt med en kombination eftersom metoderna har för- och nackdelar som kan komplettera varandra.²¹

Vid kvalitativa undersökningar undersöks några få enheter på djupet, vilket får till följd att det inte går att dra några generella slutsatser utifrån resultatet. Metoden kännetecknas dock av flexibilitet, t ex kan frågorna vid en intervju ändras efter hand som undersökningen genomförs.

Medan en kvalitativ metod kännetecknas av beskrivning och förståelse kännetecknas den kvantitativa metoden av beskrivning och förklaring.²² Med en kvantitativ metod undersöks många enheter ytligt, vilket medför att undersökningen blir bred och kan ligga till grund för generella slutsatser. En kvantitativ undersökning kan t ex utformas som en enkät som går ut till ett större antal i undersökningsgruppen och där alla respondenter får samma frågor och samma svarsalternativ. En fråga som man måste ta ställning till vid kvantitativa undersökningar är med vilken precision undersökningen ska genomföras.²³ Nackdelar med användandet av en kvantitativ metod är att fel som upptäcks under insamlingsfasen inte kan rättas till och att metoden kan vara tidskrävande.²⁴

I linje med uppsatsens deskriptiva angreppssätt kommer två kvantitativa undersökningar att genomföras för att beskriva och förklara. Den första är en enkätundersökning som vänder sig till alla noterade företag på Stockholmsbörsen, NGM och AktieTorget. Den andra är en innehållsanalys av vad de mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista skrivit i koncernredovisningarna för räkenskapsåret 2003 om konverteringsarbetet till IAS/IFRS. Dessa två undersökningar kompletteras med en kvalitativ undersökning för att även kunna gå mer på djupet i vissa frågor och därmed få en ökad förståelse. Den kvalitativa undersökningen består av personliga intervjuer med tre redovisningsspecialister och en auktoriserad revisor.

²⁰ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 76.

²¹ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 76.

²² Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 78.

²³ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 147.

²⁴ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 80.

Nedan presenteras valet och kombinationen av de empiriska undersökningarna närmare. I avsnitt 2.5 presenteras den enkätundersökning och de intervjuer som har genomförts och vars resultat klassificeras som primärdata. Därefter, i avsnitt 2.6, presenteras den innehållsanalys som har genomförts och vars resultat klassificeras som sekundärdata. (Resultaten från undersökningarna presenteras i kapitel 4 och 5.)

2.5 Empiriska undersökningar – primärdata

De två vanligaste sätten att genomföra empiriska undersökningar på är genom enkäter och intervjuer. Gemensamt för dessa båda är att den information som samlas in från undersökningarna är primärdata. Båda dessa typer av undersökningar genomförs i uppsatsen och kommer därför, med respektive för- och nackdelar, att presenteras närmare nedan.

Fördelarna med enkätundersökningar är bl a att de tidsmässigt ger en låg kostnad per uppgiftslämnare och det faktum att uppgiftslämnaren kan garanteras anonymitet medför att man kan ställa känsliga frågor.²⁵ Man måste dock vara medveten om bristerna med enkättekniken. Svarssituationen är okontrollerad, vilket medför att man inte med säkerhet vet vem som besvarar enkäten. Ytterligare en nackdel är att det inte går att ställa följdfrågor.²⁶ Det är även många som känner sig överösta med enkäter och av det skälet låter bli att svara. Innan man använder sig av enkäten bör man överväga vilket värde den kan ha eftersom det kan komma att bli ett stort bortfall.²⁷

Fördelarna med intervjuer är bl a att mer komplicerade frågor kan ställas, särskilt om intervjupersonen fått frågorna i förväg, och möjligheten att ställa följdfrågor. Nackdelarna kan vara att det är svårt att få intervjutid med olika personer och att det kan vara svårt att ställa känsliga frågor eftersom det inte finns någon anonymitet.²⁸

Intervjuer kan delas in i de två huvudtyperna standardiserade och ostandardiserade intervjuer.²⁹ Vid standardiserade intervjuer får respondenterna samma frågor i samma ordning. Vid ostandardiserade intervjuer väljer man fritt frågornas formulering och ordningsföljd. Med ostandardiserade intervjuer kan intervjun anpassas efter situationen. Semistandardiserade intervjuer är en blandning mellan de två typerna där man har bestämt en del frågor, men ställer följdfrågor beroende på hur respondenten svarar.³⁰

²⁵ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 86.

²⁶ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 86.

²⁷ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 164.

²⁸ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 85.

²⁹ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 115.

³⁰ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 116.

Intervjuer kan även delas in i strukturerade och fria intervjuer beroende på om svarsalternativen ställts upp på förhand eller om respondenten kan svara fritt.³¹ Hur intervjuerna i uppsatsens utformats behandlas i avsnitt 2.5.5.

Anledningen till att vi har valt att utföra tre undersökningar är för att vi i uppsatsen undersöker en förändringsprocess. Företagen är mitt uppe i konverteringsarbetet och därför anser vi att det är viktigt att studera denna process ur så många synvinklar som möjligt. Risken är att man med en enda form av undersökning missar en viktig aspekt, ett misstag som vi vill undvika genom att använda oss av omfattande och varierande empiriska datainsamlingsmetoder. Enkätundersökningen och intervjuerna har utförts parallellt. Enkätundersökningen är kvantitativ och vänder sig till de noterade företagen medan intervjuerna är kvalitativa och vänder sig till experter inom redovisningen. Därmed kompletteras företagets egen syn och experternas syn med dessa två undersökningar. Som ett komplement till enkätundersökningen har även en innehållsanalys av ett urval av koncernredovisningarna för de noterade företagen genomförts. Enkätundersökningen och intervjuerna presenteras närmare i avsnitt 2.5.1-2.5.5 medan innehållsanalysen presenteras närmare i avsnitt 2.6.

2.5.1 Val av enkättagare

Vi har skickat ut en enkät till alla företag som är noterade på någon av de svenska börslistorna Stockholmsbörsen,³² NGM³³ och AktieTorget³⁴. För enkätfrågorna, se bilaga 1. I de företag där redovisnings- eller ekonomichefens e-postadress låg utlagd på företagets hemsida, skickades enkäten direkt till dessa personer. Till övriga, och de flesta företagen, skickades enkäten till en informationsadress i företaget med förfrågan om de kunde vidarebefordra enkäten till redovisnings- eller ekonomichefen i företaget.

Enkäten skickades ut till 343 företag, vilket är det sammanlagda antalet företag på de tre börserna, med undantag för fyra företag som vi på förhand visste inte hade sitt säte i ett EU-land och därmed inte behöver följa EU:s redovisningsregler. Anledningen till att vi har valt att skicka ut enkäterna med e-post istället för med brev är eftersom det är mer effektivt på så sätt att det både går fortare och att kostnaden är låg. Vi har dock varit medvetna om att utskick via e-post kan ha sina nackdelar. Många företag får mycket e-post varje dag och dessutom har rädslan för att få virus i datorerna ökat, varför man kanske inte vågar öppna e-post från okända avsändare. Med anledning av detta har vi valt att inte bifoga enkäten i en fil, utan istället lägga den direkt i brevet.

³¹ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 116 f.

³² <http://www.stockholmsborsen.se/stocklist.asp?lang=swe&list=SSE37&group=Kursnoteringar&listName=Alla aktier>, 2004-04-19.

³³ <http://www.ngm.se/gr/buttons/buttonStockListSwe2.gif>, 2004-04-19.

³⁴ http://www.aktietorget.se/bilder/nav_kurser.gif, 2004-04-19.

2.5.2 Utformning av enkäter

Vår forskningsfråga behandlar ett relativt outforskat område och därför är det betydelsefullt att ta fram så mycket ny empiri som möjligt. Eftersom vi gör ett fåtal kvalitativa intervjuer finner vi det lämpligt att komplettera detta med en större kvantitativ undersökning som kan leda fram till mer generella slutsatser. Detta trots att vi är medvetna om att svarsfrekvensen kan bli relativt låg. Vi anser dessutom att nyttan av att göra ett kvalificerat urval i vårt fall understiger arbetsinsatsen.

Man bör genomföra en förundersökning där man låter ett mindre antal svara på enkäten för att få en uppfattning om hur man lyckats med utformningen av frågorna. Utifrån svaren man får kan man ändra och tydliggöra de frågor man märker att respondenterna tolkar på olika sätt.³⁵ Vi har inte haft möjlighet att anordna en förundersökning i vidare bemärkelse än att vår handledare har granskat och godkänt frågorna innan utskicket gjordes.

Svarsfrekvensen vid en kvantitativ undersökning är av stor betydelse eftersom det inte går att dra några generella slutsatser vid en låg svarsfrekvens. Alla undersökningar drabbas av bortfall, det viktiga är att analysera dessa.³⁶ Det finns två typer av bortfall, internt och externt. Internt bortfall är när några frågor i enkäten inte besvaras och externt bortfall är när enkäten inte besvaras överhuvudtaget. Om bortfallet är betydande, t ex mer än 50 %, rekommenderas man att göra en bortfallsanalys.³⁷ Det innebär att man undersöker om bortfallet påverkat utfallet av enkäten. För att göra en bortfallsanalys krävs det att man har en del upplysningar om de båda grupperna, de som besvarat respektive inte besvarat enkäten. I vårt fall har vi inte tillräcklig information om dessa båda grupper och därför kommer inte en bortfallsanalys i vidare bemärkelse att göras.

Det finns olika sätt för att få upp svarsfrekvensen. En kort enkät ger ofta fler svar än en lång eftersom det är mindre tidskrävande för respondenten. Om man skickar ut påminnelser kan svarsfrekvensen öka väsentligt. En enkät som skickas ut av en mer känd institution tenderar att få fler svar än en mindre känd. Enkäter vars syfte är att samla in objektiv information når en högre svarsfrekvens än en som samlar in subjektiv information.³⁸ Det är också viktigt att respondenten kan lita på att svaren behandlas anonymt från insamlingsprocessen till presentationen av svaren.³⁹

För att öka svarsfrekvensen har vi valt ett fåtal korta frågor där de flesta har besvarats med ”Ja” eller ”Nej”. Denna struktur är mindre tidskrävande för respondenterna och för vår egen del syftar det till att underlätta hanteringen av svaren och öka jämförbarheten. Att denna uppsats skrivs vid ett välkänt

³⁵ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 175.

³⁶ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 199.

³⁷ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 170.

³⁸ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 169.

³⁹ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 173 f.

universitet och att svaren behandlas anonymt kan ytterligare bidra till en högre svarsfrekvens.

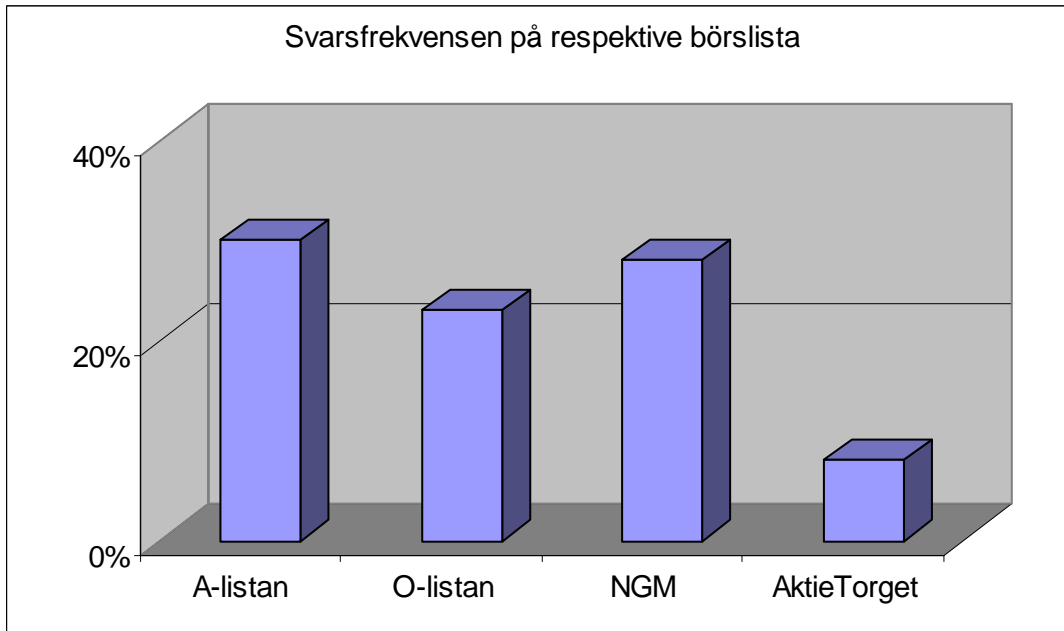
Det som kan minska svarsfrekvensen i vår undersökning är att flera av frågorna till stor del är subjektiva. De frågor som vi syftar på är de där vi frågar om företagen har eller kommer att få problem med vissa standarder och frågorna om de var anpassade till IAS/IFRS ett visst datum. Vad som upplevs som ett problem för ett företag kan istället bara anses tidskrävande för ett annat företag. Likaså är det respondentens subjektiva åsikt vad som i det här fallet menas med att man var anpassad. Trots att dessa frågor riskerar att få subjektiva svar har vi valt att ha med dem i enkäten för att få en enklare struktur som vi sammantaget bedömde skulle ge en högre svarsfrekvens.

En annan negativ aspekt som kan minska svarsfrekvensen är att vi tyvärr av tidsskäl inte haft möjlighet att skicka ut några påminnelser.

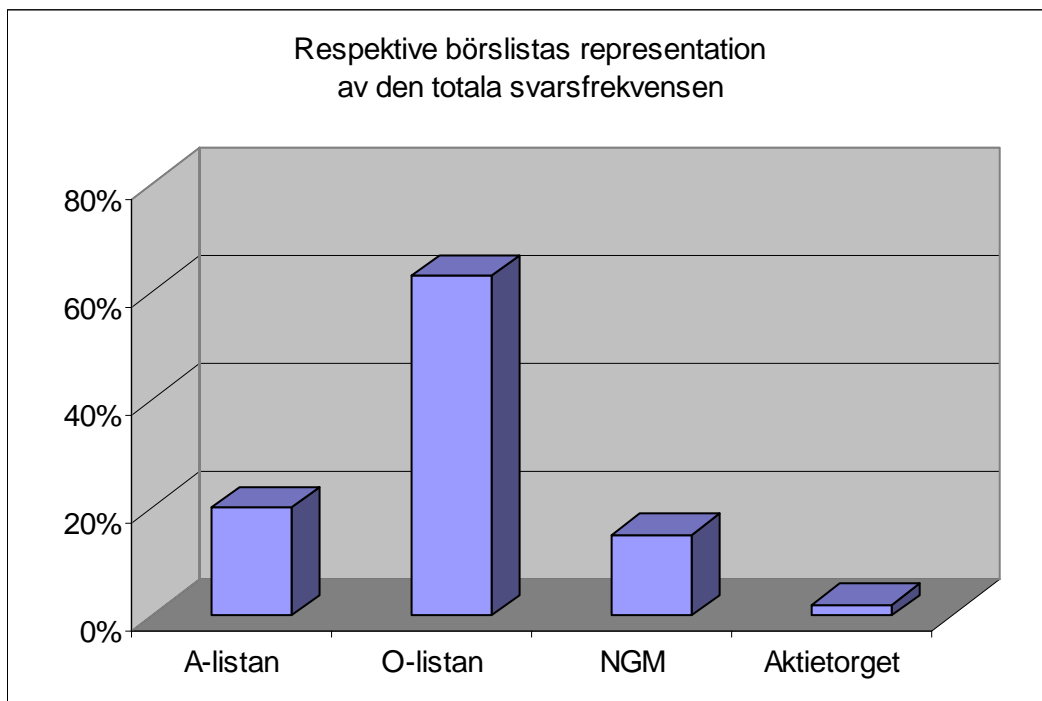
2.5.3 Svartsfrekvens och bortfall i enkätundersökningen

Av de 343 företag som vi skickade enkäten till svarade 82 företag. Det innebär en svarsfrekvens på 24 %. Den låga svarsfrekvensen kan bero på många faktorer, se ovanstående stycke i avsnitt 2.5.2. I vårt fall kan det även vara tidsbrist hos företagen eller det faktum att vi har skickat ut enkäterna via e-post, trots att vi vet att många företag får stora mängder e-post och kanske inte kan eller har tid att sortera på ett effektivt sätt. En annan faktor kan vara att vissa av de företag som vi skickade enkäten till inte har sitt säte i ett europeiskt land och därför inte måste följa EU:s regler. Även om vi har försökt att på förhand ta reda på om IAS/IFRS gäller för företagen som vi har skickat enkäten till, reserverar vi oss för att det bland de företag som inte har svarat kan finnas företag för vilka reglerna inte gäller.

Av de 343 enkäter som vi skickade ut, skickades 24 av dem till företag på AktieTorget, 43 skickades till NGM och resterande 276 skickades till företag noterade på Stockholmsbörsen. Av de enkäter som skickades till företag på Stockholmsbörsen är 53 företag noterade på A-listan och 223 företag noterade på O-listan. Svartsfrekvensen från företagen på AktieTorget var 8 % och svarsfrekvensen på NGM var 28 %. Svartsfrekvensen från företagen på Stockholmsbörsens A-lista var 30 % och från O-listan var den 23 %. Se även nedanstående diagram.



Av de 82 svar som erhållits representeras dessa av de olika börslistorna på följande sätt: AktieTorget 2 %, NGM 15 %, A-listan 20 % och O-listan 63 %. Detta medför att svaren från företagen på Stockholmsbörsen uppgår till 83 % av den totala svarsfrekvensen. Se även nedanstående diagram.



Förutom det externa bortfallet finns det internt bortfall på en del av frågorna. Det interna bortfallet har fördelat sig på följande vis:

- 3b) IAS 39: internt bortfall 1,2 %
- 3c) IAS 22: internt bortfall 3,7 %
- 3d) Övriga rekommendationer: internt bortfall 45 %
- 4) Förändring i redovisningssystem: internt bortfall 1,2 %
- 5) Förändring i belöningsystem: internt bortfall 1,2 %
- 6) Två jämförelseår: internt bortfall 2,4 %
- 8) Anpassade den 1 januari 2004: internt bortfall 1,2 %

Det interna bortfallet kan både bero på att frågan varit otydlig eller att respondenten helt enkelt har missat att fylla i frågan. Det interna bortfallet är, utom i fråga 3 d, i samtliga fall lågt och utelämnade svar bör inte ha någon påverkan på resultatet. På fråga 3 d är dock det interna bortfallet så högt att hänsyn måste tas till det i slutsatserna.

Hänsyn måste däremot tas till det externa bortfallet i samtliga frågor i analysen. Innebörden av detta är att vi inte kan dra några generella slutsatser utifrån de besvarade enkäterna eftersom detta bortfall har varit så pass stort.

2.5.4 Val av intervjupersoner

Vi har kontaktat de fyra stora revisionsbyråerna Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte och KPMG i Malmö. För att komma i kontakt med våra respondenter skickade vi e-post till receptionisterna på respektive revisionsbyrå med förfrågan om de skulle kunna hänvisa oss till personer som är väl insatta i IAS/IFRS-frågor. I något fall angavs respondenten på byråns hemsida som en av byråns experter på området och då kunde vi direkt ta kontakt med den personen. Skälet till varför vi valde respondenter från de fyra stora byråerna är att de arbetar med ett stort antal noterade företag och därmed är väl insatta i IAS/IFRS-frågor. Genom att intervjua fyra personer, en från varje byrå, som är väl insatta i IAS/IFRS-frågor har vi försökt eliminera risken av att vara beroende av enbart en persons åsikter. Vi har därmed försökt få en bredare och neutralare grund att stå på. Under intervjuerna har vi, vid förfrågan om det finns någon ytterligare person som kan vara lämplig som intervjuperson, i samtliga fall fått svaret att de personer som vi har intervjuat är de mest lämpade i Malmöregionen. Våra respondenter utgörs av en auktoriserad revisor och tre redovisningsspecialister enligt följande:

Anita Karlsson, auktoriserad revisor, Ernst & Young, Malmö. Hon är även aktiv i en grupp inom byrån som arbetar med IAS/IFRS.

Sven-Arne Nilsson, redovisningsspecialist, Deloitte, Malmö. Han arbetar även deltid som lärare på magisternivån i redovisning på Lunds Universitet.

Eva Törning, redovisningsspecialist, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Malmö. Hon arbetar mycket tillsammans med noterade företag och leder kurser både internt på byrån och externt i företagen. Hon är även ledamot i FAR.

Ann-Margareth Wictorsson, redovisningsspecialist, KPMG, Malmö. Hon är specialist på koncernredovisning och IAS/IFRS. Hon har även i ett tidigare arbete varit ansvarig för det tyska företaget Tarketts konverteringsarbete till IAS/IFRS.

2.5.5 Intervjuteknik

Intervjuerna med respondenterna genomfördes genom personliga möten på respektive byrå. Trots att telefonintervjuer är mer effektiva på så sätt att de inte är lika tidskrävande, har vi valt att avsätta den extra tid som det tar att utföra besöksintervjuer. Anledningen till detta är att personliga intervjuer har den fördelen att man får direktkontakt med den enskilda personen, vilket är en fördel vid mer komplicerade frågor.⁴⁰

Före intervjuerna är det även här viktigt att göra en provundersökning av frågorna för att säkerställa att alla frågor är väsentliga och inte svårtolkade.⁴¹ Någon provunderökning har inte gjorts, men frågorna har gått igenom och godkänts av vår handledare före intervjutillfällena. Den färdiga intervjumallen skickades ut ett par dagar före intervjutillfället för att respondenten i förväg skulle kunna fundera kring frågorna och förbereda sig. För intervjufrågorna, se bilaga 2.

Vi ställde samma frågor till våra intervjupersoner men utan att fastställa särskilda svarsalternativ och utan någon specifik ordningsföljd. Vi har även under intervjuernas gång ställt följdfrågor. Det innebär att vi arbetade med semistandardiserade, men fria intervjuer (se avsnitt 2.5). Anledningen till att vi har valt att utforma intervjuerna som semistandardiserade är att vi, genom att utgå från samma frågor men samtidigt ha en flexibel ordningsföljd och möjlighet att ställa följdfrågor, får ett mer jämförbart material än vad helt ostandardiserade intervjuer skulle ha gett. Vi har inte utformat några svarsalternativ till intervjufrågorna eftersom vi anser att detta endast är förenligt med helt standardiserade intervjuer.

För att försäkra oss om att få med så mycket information som möjligt vid intervjuerna bestämde vi oss för att två av författarna skulle ha som ansvar att intervjua respondenten medan de andra två ansvarade för att föra anteckningar. De följdfrågor som uppstod först efter intervjutillfället fick vi svar på via e-post från respondenterna.

⁴⁰ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 85.

⁴¹ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 92.

2.6 Empirisk undersökning – sekundärdata

Vid genomförandet av en innehållsanalys utnyttjas befintligt material, i detta fall de mest omsatta företagens koncernredovisningar för 2003, vilket innebär att den information som samlas in är sekundärdata.⁴² Beroende på syftet med innehållsanalysen, kan den utformas antingen kvalitativt eller kvantitativt. Eftersom vårt syfte är att mäta hur många som skrivit om konverteringsarbetet respektive hur många som angett att de anser att olika standarder kommer att medföra skillnader utför vi en kvantitativ innehållsanalys. Företagen kallar inte några standarder för problem i koncernredovisningarna, utan skriver att skillnader gentemot de redovisningsprinciper som gällde för räkenskapsåret 2003 kommer att uppstå.

2.6.1 Innehållsanalys

Stockholmsbörsen meddelade den 21 november 2003 att de rekommenderade de noterade företagen att i sina koncernredovisningar för räkenskapsåret 2003 lämna en redogörelse för planerade, vidtagna och genomförda åtgärder vid konverteringsarbetet till IAS/IFRS.⁴³ Det angavs även att denna redogörelse bör ingå i förvaltningsberättelsen.⁴⁴ Även NGM har rekommenderat sina företag att lämna en redogörelse över konverteringsarbetet.⁴⁵ Detta har dock inte AktieTorget gjort.⁴⁶

Vad gäller enkätundersökningen valde vi att inte göra något urval utan skickade ut enkäten till alla noterade företag eftersom det i det fallet skulle vara ett större merarbete att göra ett kvalificerat urval. Vad gäller innehållsanalysen anser vi dock att det är mer fördelaktigt att närmare granska ett fåtal företags koncernredovisningar. Vi har valt att endast undersöka de 28 mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista.⁴⁷ Anledningen till varför vi valt just dessa företag är att vi gjorde bedömningen att eftersom ovanstående rekommendation enbart är en rekommendation medför det troligtvis att det är de största företagen som arbetat mest med att lämna denna redogörelse så utförlig som möjligt.

Vi har sökt efter koncernredovisningarna för 2003 på respektive företags hemsida och granskat vad de skrivit i sina förvaltningsberättelser/noter om konverteringsarbetet till IAS/IFRS. Detta har praktiskt genomförts genom att vi granskat förvaltningsberättelserna samt sökt i koncernredovisningarna efter IAS

⁴² Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 135.

⁴³ <http://domino.omgroup.com/www/InfoSupervision.nsf/PublicArchiveNews!OpenView&Start=1&Count=200&Expand=2#2>, 2004-05-07.

⁴⁴ <http://domino.omgroup.com/www/InfoSupervision.nsf/5a8e889fb87a86dec12569b600504bf5/53bce0cad1e09c48c1256de3005068ac>, 2004-05-07.

⁴⁵ Myrdal, Jonas, chefsjurist NGM, 2004-05-24.

⁴⁶ Wachtmeister, Sten, handelschef Aktietorget, 2004-05-24.

⁴⁷ <http://www.stockholmsborsen.com/stocklist.asp?lang=swe&list=SSE2&group=Kursnoteringar&listName=A-listan,%20mest%20omsatta>, 2004-05-03.

och IFRS. Vi reserverar oss för om något företag har skrivit något om konverteringsarbetet i koncernredovisningen utanför förvaltningsberättelsen samt utan att knyta det till dessa två sökord.

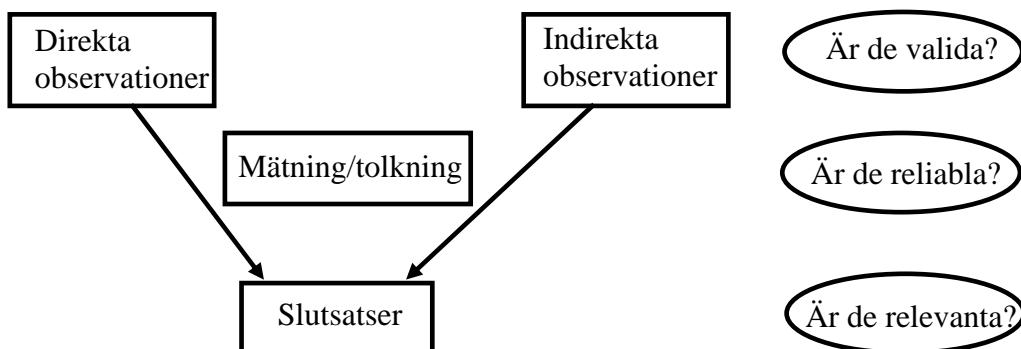
Vid granskningen över hur långt företagen har kommit i sin konvertering till IAS/IFRS har vi fått ett bortfall på två företag. Detta eftersom de två företagen, ABB och Autoliv, inte har sina säten i ett EU-land (ABB har sitt säte i Schweiz och Autoliv har sitt säte i USA). Dessa två företag omfattas därmed inte av IAS-förordningen och kommer således inte att gå över till IAS/IFRS den 1 januari 2005.

Vi kan genom att granska de mest omsatta företagen inte dra några generella slutsatser om hur långt alla de noterade företagen har kommit i sin konvertering samt vilka skillnader de uppfattar som de kommer att beröras av. Det vi kan göra är att dra slutsatser om just denna grupp av företag.

2.7 Källkritik

En forskare måste förhålla sig kritisk till alla sina källor, detta gäller inte minst källor från Internet. Då mycket av sekundärdatan som presenteras i denna uppsats är hämtad från Internet har vi varit noggranna med att endast använda oss av information från erkända hemsidor vars anseende garanterar att informationen är trovärdig (se avsnitt 2.3).

Syftet med källkritik är att bestämma om en källa mäter det den utger sig för att mäta (om den är valid), om den är fri från slumpmässiga mätfel (om den är reliabel) och om den är väsentlig för forskningsfrågan (om den är relevant).⁴⁸ Samspelet mellan dessa tre viktiga begrepp, som är av stor betydelse för en uppsats trovärdighet, åskådliggörs även i figur 2.1. De båda begreppen validitet (eller relevans) och reliabilitet presenteras närmare i två följande avsnitten.



Figur 2.1 Forskningsarbetet, förhållandet mellan validitet, reliabilitet och relevans.⁴⁹

⁴⁸ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 150.

⁴⁹ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 16.

2.7.1 Validitet

Validitet, eller relevans, kan definieras som ett mätinstruments förmåga att mäta det som avses så att det inte finns systematiska mätfel. Att en källa är relevant innebär även att källan är väsentlig för forskningsfrågan.⁵⁰

Vi har genom hela uppsatsen strävat efter att samla på oss så mycket information som möjligt från olika källor, för att under arbetets gång sedan välja ut den information som är relevant för vår uppsats. På detta sätt har vi försökt undgå risken att gå miste om relevant information. Uppsatsens relevans grundar sig även i att ämnet vi valt att studera, samt den sekundärdata vi använder oss av, är tidsmässigt aktuell.

För att en undersökning ska anses vara bra krävs det hög validitet, d v s både att frågorna mäter det de avser att mäta och att de är relevanta för undersökningen.

Vad gäller enkätundersökningen har denna medfört vissa validitetsproblem. Att enkäten har innehållit subjektiva frågor, som nämnts i avsnitt 2.5.2, medför en risk för att det kan finnas företag som lämnar olika svar fastän de egentligen menar samma sak. En del företag kan svara att de inte är anpassade eftersom det inte går att vara helt anpassad medan andra svarar att de är anpassade eftersom de är det så långt det går. Att vi inte tydligare har definierat vad vi menar med ett problem och vad vi menar med att vara anpassad kan medföra att dessa frågor inte nödvändigtvis mäter det som vi har avsett att de skulle mäta. Frågorna som rör IAS 39 och IAS 22 medför även ytterligare validitetsproblem. IAS 39 antogs av IASB i slutet på mars i år och har ännu inte antagits av EU. Detta medför att företagen fortfarande inte med säkerhet känner till den slutgiltiga versionen av standarden och därmed inte kan analysera exakt vilka effekter den kommer att få på företaget. Följden av detta blir att det är svårt för företagen att svara på om den kommer att medföra några problem vid implementeringen.

Samtidigt som IASB antog IAS 39 antogs även IFRS 3 som ska komma att ersätta IAS 22. Vid utformandet av enkäten kände vi tyvärr inte till att de omarbetningar som gjordes vad gäller IAS 22 skulle leda fram till en helt ny standard, d v s IFRS 3. Därför frågas det endast om IAS 22 i enkäten och inte IFRS 3, som det borde ha gjorts. En del företag kan ha menat IFRS 3 när de besvarade frågan, eftersom det även stod goodwill inom parantes, medan andra endast har tänkt på IAS 22 så som angivits i frågan. IAS 22 är redan implementerad och kan därmed inte förväntas medföra några större problem idag medan IFRS 3 kommer däremot att medföra en del väsentliga skillnader.

Vid utformandet av intervjumallarna har vi ställt noggrant formulerade frågor kopplade till vår forskningsfråga, för att kunna uppnå vårt syfte. Detta tillsammans med den flexibilitet som råder vid intervjuerna medför att denna undersökning har hög validitet.

⁵⁰ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 85.

Företagen har i sina koncernredovisningar skrivit om det som är relevant för uppsatsens forskningsfråga. Detta medför att validiteten i detta fall är hög eftersom vi granskar det vi vill mäta.

2.7.2 Reliabilitet

Reliabilitet, eller pålitlighet, innebär att det mätinstrument som man använder, t ex en enkätundersökning, ska ge tillförlitliga och stabila utslag. En undersökning är reliabel om andra forskare skulle ha fått samma resultat med samma mätinstrument, d v s att det inte existerar slumpmässiga mätfel.⁵¹ Ett sätt att öka reliabiliteten är att använda sig av standardiseringsförfaranden för att göra mätningarna så identiska som möjligt. Resultatet ska inte heller vara beroende av vilka enheter av populationen som studeras.⁵²

Enkäterna har varit standardiserade och strukturerade med förutbestämda svarsalternativ för att vara identiska. Att göra en enkätundersökning via e-post medför det reliabilitetsproblemet att man inte med säkerhet vet vem det är som svarar på frågorna och returnerar enkäten. Vi får dock förutsätta att de svar som vi har fått faktiskt har varit från de personer som de har uppgett sig vara, nämligen företagens ekonomichefer, redovisningschefer, koncernredovisningschefer, controllers, finansdirektörer, administrativa chefer och CFO:s. Det faktum att svarsfrekvensen endast är 24 % medför även det ett reliabilitetsproblem.

För att öka reliabiliteten i intervjuerna har frågorna utformats som semistandardiserade frågor med fria svar, istället för helt ostandardiserade intervjuer. De fyra personer som vi har intervjuat har alla varit de främsta experterna på området på sina respektive byråer, vilket borgar för att de svar som vi har fått är pålitliga.

Vad gäller innehållsanalysen kan det förhålla sig så, som tidigare nämnts, att information kan ha förbisetts som egentligen skulle ha beaktats. Företagen har i sina koncernredovisningar inte heller beskrivit konverteringsarbetet och skillnaderna speciellt utförligt. Detta kan medföra att reliabiliteten försämras något. Hänsyn måste även tas till att företagen fick informationen om att skriva om konverteringen till IAS/IFRS så sent som den 21 november 2003. Detta kan medföra att tidsbrist har uppstått för en del företag, vilket kan påverka pålitligheten i innehållet.

⁵¹ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 40.

⁵² Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s 152.

2.8 Sammanfattning

Uppsatsen tar sin utgångspunkt i ett induktivt/deskriptivt angreppssätt. Uppsatsens forskningsfråga bygger på en rådande förändringsprocess, varför det idag endast finns begränsat med teori inom ämnet. Därför ligger tyngdpunkten av vårt forskningsarbete på att framställa empiri snarare än att utreda vad som skrivits i teorin. Resultatet har även endast för avsikt att beskriva hur konverteringen till IAS/IFRS ser ut, inte hur den bör se ut.

Sammanfattningsvis utförs följande tre empiriska undersökningar:

- En kvantitativ enkätundersökning som riktar sig till alla noterade företag,
- Kvalitativa intervjuer med tre redovisningsspecialister och en auktoriserad revisor samt
- En kvantitativ innehållsanalys av vad de mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista har uppgett om arbetet kring övergången till IAS/IFRS i sin koncernredovisning för räkenskapsåret 2003.

Enkätundersökningen är kvantitativ och vänder sig till de noterade företagen medan intervjuerna är kvalitativa och vänder sig till experter inom redovisningen. Därmed kompletteras företagets egen syn och experternas syn med dessa två undersökningar. Som ett komplement till enkätundersökningen har även en innehållsanalys av ett urval av koncernredovisningarna för de noterade företagen genomförts.

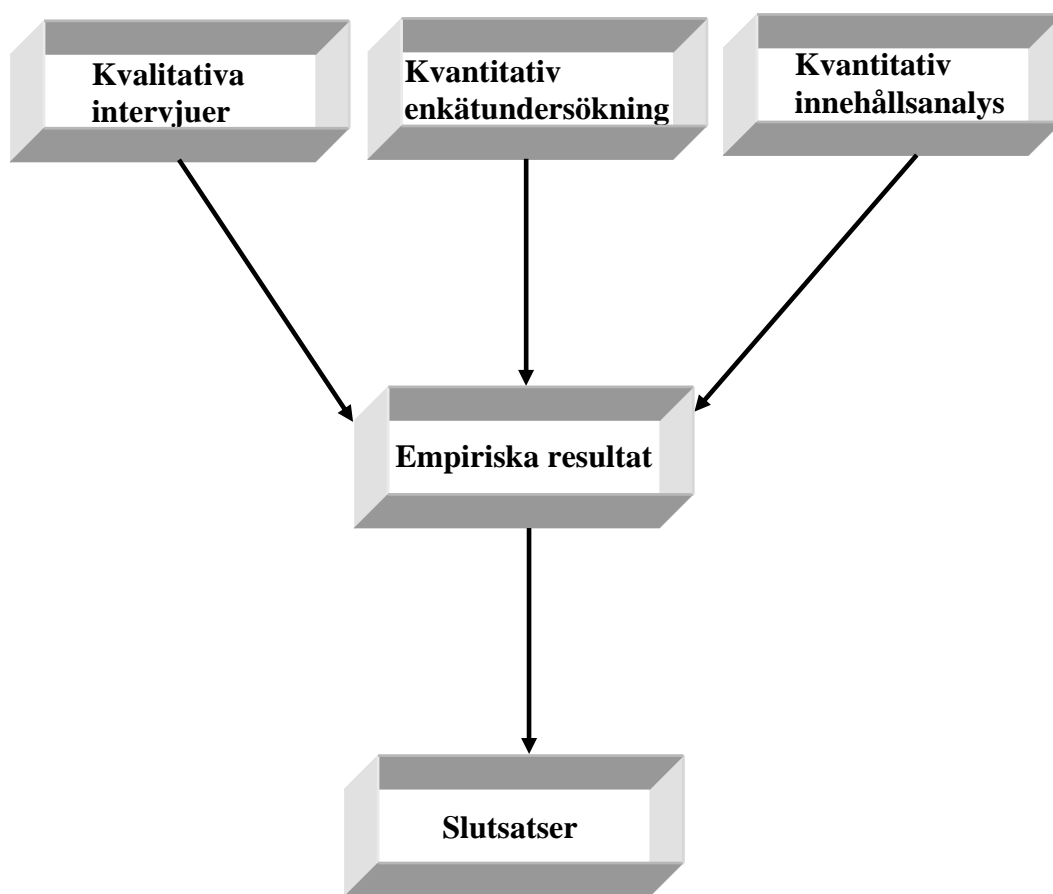
Den information som samlas in vid enkätundersökningen och intervjuerna är primärdata medan den information som samlas in vid innehållsanalysen är sekundärdata.

Vi har valt att täcka upp området i form av tre undersökningar för att vi i uppsatsen undersöker en förändringsprocess. Eftersom företagen är mitt uppe i konverteringsarbetet anser vi att det är viktigt att studera denna process ur så många synvinklar som möjligt.

Respektive undersöknings validitet och reliabilitet bedöms vara följande:

- Enkätundersökningen – låg validitet och låg reliabilitet.
- Intervjuerna – hög validitet och hög reliabilitet.
- Innehållsanalysen – hög validitet och medelhög reliabilitet.

Figur 2.2 nedan illustrerar hur de ovan beskrivna undersökningarna leder fram till de empiriska resultat, som presenteras i kapitel 4 och 5. När de empiriska resultaten sammanställs kommer slutsatserna från dessa i kombination med slutsatser från teorin att presenteras i kapitel 6.



Figur 2.2 Illustration av förhållandet mellan metodkapitlet, kapitel 4 och 5 där de empiriska resultaten presenteras samt slutsatserna i kapitel 6.

3 Litteraturgenomgång

I detta kapitel redogörs för den aktuella teorin inom området. Kapitlet inleds med en presentation av huvuddragen i IAS-förordningen och den svenska utredningen. Därefter följer en bredare beskrivning av IAS/IFRS samt en djupare beskrivning av de standarder som förväntas medföra störst omställningsproblem. Därpå redogörs för hur övergången ska genomföras enligt IFRS 1. Detta följs av en presentation av hur olika länder kan ha olika utgångspunkt vid konverteringen till nya redovisningsregler och en beskrivning av hur ett konverteringsprojekt kan struktureras. Avslutningsvis presenteras hur och vilka delar av ett företags organisation som påverkas av konverteringsarbetet.

3.1 IAS-förordningen

Den 19 juli 2002 utfärdade Europaparlamentet och rådet den s k IAS-förordningen (EG nr 1606/2002) om tillämpning av de internationella redovisningsstandarderna IAS/IFRS.⁵³ Enligt IAS-förordningen är det endast koncernredovisningen som måste upprättas i enlighet med IAS/IFRS. De företag som omfattas av förordningen är alla noterade företag med säte i ett EU-land och vars aktier eller skuldebrev är noterade på en reglerad marknad. Som även har nämnts i avsnitt 1.1, har Finansinspektionen angett till EU-kommissionen att de reglerade marknaderna i Sverige är Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market (NGM AB) och AktieTorget AB. Ett företag som dock är noterat på t ex Stockholmsbörsen AB men har sitt säte i ett land utanför EU, omfattas inte av IAS-förordningen eftersom företaget då inte är underställt en medlemsstats lagstiftning.

Syftet med IAS-förordningen är att den, genom dess krav på enhetliga redovisningsprinciper inom EU, ska bidra till att skapa en ändamålsenlig, kostnadseffektiv och fungerande kapitalmarknad.⁵⁴ Jämförbarheten mellan redovisningen i olika länder ökar därmed, vilket gynnar företag som befinner sig på den internationella marknaden. IAS-förordningen förstärker även den fria rörligheten för kapital som i sin tur ska skapa förutsättningar för företag inom EU att konkurrera på lika villkor om tillgängliga finansiella resurser.⁵⁵ En anpassning till IAS/IFRS ska även leda till konkurrensfördelar för svenska och europeiska företag sett ur ett globalt perspektiv och göra EU:s kapitalmarknader mer attraktiva för utomeuropeiska investerare.⁵⁶

⁵³ SOU 2003:71 s. 71.

⁵⁴ SOU 2003:71 s. 264.

⁵⁵ SOU 2003:71 s. 264.

⁵⁶ SOU 2003:71 s. 73.

3.1.1 Internationell redovisning i svenska företag

Med anledning av IAS-förordningen tillsatte regeringen, den 8 augusti 2002, en särskild utredning, IAS-utredningen (Ju 2002:10). Den 31 juli 2003 lämnade utredningen över sitt betänkande, ”Internationell redovisning i svenska företag” (SOU 2003:71), till Justitiedepartementet.

Som nämnts i avsnitt 1.1 är utredningen, ”Internationell redovisning i svenska företag”, fortfarande endast ett förslag varför man idag inte med säkerhet kan veta om dessa förslag antas. Propositionen, och med den svaren, förväntas komma efter sommaren 2004.

Enligt IAS-förordningen står det medlemsstaterna fritt att besluta huruvida även årsredovisningarna hos de noterade företagen och års- och koncernredovisningarna för onoterade företag får eller ska upprättas i enlighet med IAS/IFRS.⁵⁷ Den svenska utredningen föreslår att det inte bör ställas något krav på fullständig tillämpning av IAS/IFRS vid upprättande av årsredovisning i noterade företag och inte heller vid upprättandet av års- eller koncernredovisningar i onoterade företag.⁵⁸ Enligt förslaget kommer det därmed endast att bli tvingande för noterade företag att tillämpa IAS/IFRS redovisningsprinciper vid upprättandet av koncernredovisningen medan det för onoterade företags koncernredovisningar och för alla företags årsredovisningar kommer att vara tillåtet men inte tvingande. Ett av syftena som anges i utredningen med att låta det vara möjligt för alla företag att tillämpa IAS/IFRS är att det t ex kan antas finnas ett intresse hos onoterade företag, som ingår i en koncern med ett noterat moderbolag, att kunna tillämpa IAS/IFRS redovisningsprinciper.⁵⁹

I utredningen påpekas det att man ser ett klart värde i att det så långt som möjligt etableras en enda uppsättning redovisningsstandarder som kan accepteras av börser och andra finansiella aktörer världen över. I utredningen anser man att med ett alltmer internationaliserat svenskt näringsliv som verkar på en global marknad kan inte Sverige skapa egna redovisningslösningar utan måste istället följa den internationella utvecklingen.⁶⁰

De företag som kan välja regelverk och väljer att inte redovisa enligt IAS/IFRS får fortsätta att redovisa enligt ÅRL och god redovisningssed. IAS/IFRS förväntas dock finnas med som ett större inslag även där, men trots det blir effekten att det efter den 1 januari 2005 kommer att finnas två regelverk för upprättandet av års- och koncernredovisningar.⁶¹

⁵⁷ SOU 2003:71 s. 72.

⁵⁸ SOU 2003:71 s. 105.

⁵⁹ SOU 2003:71 s. 191.

⁶⁰ SOU 2003:71 s. 13.

⁶¹ SOU 2003:71 s. 103.

3.2 IAS/IFRS

IASC, International Accounting Standards Committee, grundades i juni 1973 som en oberoende icke-vinstdrivande organisation med målsättningen att utveckla högkvalitativa, globala standarder.⁶² Fram till den 1 april 2001 utformade IASC redovisningsstandarderna IAS.

Idag utformas de nya standarderna, IFRS, och omarbetas de äldre standarderna, IAS, av International Accounting Standards Board, IASB. IASB är själva styrelsen i IASC som består av 14 styrelsemedlemmar. Styrelsemedlemmarna väljs utifrån syftet att gruppen ska representera den bästa tillgängliga kombinationen av personer med tekniska färdigheter och erfarenheter av internationella affärer och marknadsförhållanden.⁶³

År 2000 föreslog EU att alla noterade företag inom unionen skulle utforma sin koncernredovisning i enlighet med en enda uppsättning redovisningsstandarder, nämligen IAS/IFRS.⁶⁴ Redan som ett förslag medförde detta ett mycket större inflytande för IASB över hela världen. Förutom EU-länderna ska t ex även Australien och Ryssland konvertera till IAS/IFRS.⁶⁵

Processen för att ta fram nya redovisningsstandarder för de noterade EU-länderna består av två led. Först utfärdar och antar IASB en ny standard, därefter måste standarden även antas av EU-kommissionen.⁶⁶ Först när standarden godkänts i båda instanserna kan den implementeras i EU-ländernas redovisning.

Utvecklingen idag inom redovisningen är att den blir alltmer internationellt harmoniserad över hela världen. Detta talar för att det efter år 2005 sannolikt endast kommer att finnas två organ med ett dominerande inflytande på den internationella redovisningen – nämligen IASB och det amerikanska redovisningsorganet FASB (Financial Accounting Standards Board).⁶⁷ Idag föreligger även ett unikt tillfälle för att konvergera dessa två uppsättningar av internationella redovisningsstandarder mot en enda uppsättning. Detta tillfälle har, förutom IAS-förordningen, skapats genom den nuvarande redovisningskrisen i USA och i övriga delar av världen samt från behovet av att utveckla bättre

⁶² <http://www.iasb.org/about/general.asp>, 2004-05-12.

⁶³ <http://www.iasb.org/about/iasb.asp>, 2004-05-12.

⁶⁴ SOU 2003:71 s. 265.

⁶⁵ IFRS: Turning confusion to competitive advantage <http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=34&did=000000437493251&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185082&clientId=53681>, 2004-04-15.

⁶⁶ SOU 2003:71 s. 71.

⁶⁷ Trend: Global accounting is coming <http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=0&did=000000319762081&SrchMode=1&sid=7&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185525&clientId=53681>, 2004-05-10.

internationellt accepterade redovisningsstandarder.⁶⁸ IASB och FASB bedriver också redan idag ett visst samarbete för att minska skillnaderna dem emellan.⁶⁹

Eftersom FASB:s regelverk är det mest inflytelserika av de två redovisningsorganen och är mycket mer detaljerat än IASB:s regelverk kan man över tiden förvänta sig att även IAS/IFRS kommer att bli alltmer detaljerat. Ännu större krav på kompetens kommer då att ställas både i företagen och hos revisorerna.⁷⁰

Som nämnts tidigare (avsnitt 1.2) förväntas det utökade kravet på tilläggsupplysningar samt implementeringen av de standarder som ännu inte har införts i Sverige, bl a pensioner (införts 1 januari 2004), finansiella instrument och goodwill vara det som skapar störst omställningsproblem. I en undersökning som gjorts bland finanscheferna i 20 av de större börsföretagen beskrev de också just dessa tre, ovan nämnda standarderna, som de hetaste frågorna.⁷¹ Med anledning av detta kommer vi nedan att närmare presentera innebörden av IAS 19/RR 29 Ersättningar till anställda, IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement samt IAS 22 Företagsförvärv och samgåenden/IFRS 3 Business Combinations. Ytterligare en ny kontroversiell standard är IFRS 2 som kommer att beskrivas kortare nedan. En kortare presentation görs även av det utökade kravet på tilläggsupplysningar. Övergångsbestämmelsen, IFRS 1, presenteras därefter som en avslutning på avsnittet.

3.2.1 IAS 19/RR 29 Ersättningar till anställda

IAS 19 behandlar hur företag ska redovisa och lämna upplysningar i redovisningen om olika typer av ersättningar till anställda.⁷² Ett företag ska redovisa en skuld för den ersättning som ska utgå till anställda i framtiden och en kostnad när ekonomiska fördelar, som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar, förbrukas.⁷³ Merparten av IAS 19 behandlar pensioner, hur dessa ska kostnadsföras och hur tilläggsinformation avseende framtida pensionsåtaganden ska lämnas. Den fortsatta framställningen i detta avsnitt är en fördjupning av just pensioner.

⁶⁸ Cooperation between FASB and IASB to achieve convergence of accounting standards

<http://80->

proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=78&did=000000327542281&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185257&clientId=53681, 2004-05-10.

⁶⁹ Trend: Global accounting is coming

<http://80->

proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=0&did=000000319762081&SrchMode=1&sid=7&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185525&clientId=53681, 2004-05-10.

⁷⁰ Balans nr 6-7/2001 s. 28 f.

⁷¹ <http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\01\15\96378.htm&Words=ifrs>, 2004-04-15.

⁷² FAR, *Internationella redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar* (2003), s. 182.

⁷³ FAR, *Internationella redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar* (2003), s. 183.

Redovisningsrådets rekommendation RR 29 som trädde i kraft den 1 januari 2004 överensstämmer i allt väsentligt med IAS 19.⁷⁴ Detta innebär att de noterade företagen, som enligt börsens noteringsavtal ska följa Redovisningsrådets rekommendationer (se även avsnitt 3.3), har implementerat RR 29 i sin redovisning i år och därmed även i allt väsentligt implementerat IAS 19. Fortsättningsvis kommer vi att använda benämningen IAS 19/RR 29.

I IAS 19/RR 29 klassificeras en pensionsplan antingen som avgifts- eller förmånsbestämd. En avgiftsbestämd plan är en plan där företaget betalar en fastställd avgift utan några förpliktelser om att betala ytterligare belopp. Det är därmed den anställde som bär risken för att ersättningen kan bli lägre än väntat.⁷⁵ Reglerna kring de avgiftsbestämda pensionsplanerna överensstämmer i stort med äldre svensk normgivning, d v s FAR: Nr 4 Redovisning av pensionskuld och pensionskostnad, som gällde fram till 1 januari 2004.⁷⁶

Förmånsbestämda pensionsplaner skiljer sig däremot åt jämfört med de äldre reglerna i FAR: Nr 4 och det är dessa pensionsplaner som kan skapa omställningsproblem, eller åtminstone mycket merarbete och merkostnader, för företagen att konvertera till. En pensionsplan är förmånsbestämd om företaget har en förpliktelse att lämna en viss överenskommen ersättning. Här är det därmed företaget som bär risken för att ersättningen kan bli dyrare mer än väntat.⁷⁷ De väsentligaste skillnaderna mellan FAR: Nr 4 och IAS 19/RR 29 är följande:⁷⁸

- I koncernredovisningen ska de förmånsbestämda pensionsförpliktelserna redovisas på ett enhetligt sätt till skillnad från tidigare då det var tillåtet för utländska dotterföretag att redovisa enligt nationella regler.
- Tidigare har det varit tillåtet att redovisa pensionsförpliktelser som en ansvarsförbindelse, men nu ska de tas upp i balansräkningen som en skuld.
- Betydligt mer omfattande upplysningsplikt enligt IAS 19/RR 29.
- Endast en aktuariell (statistisk) beräkningsmetod är tillåten, Projected Unit Credit Method, varigenom varje enskilt företag inom en koncern självt ska fastställa sina unika aktuariella antaganden. Tidigare har koncernen följt de aktuariella antaganden som meddelats av Finansinspektionen. Dessutom ska personalens framtida löneökningar beaktas.
- Aktuariella vinster/förluster har tidigare redovisats direkt, men enligt IAS 19/RR 29 får företagen välja om de vill redovisa dessa vinster/förluster direkt eller om de vill fördela dem över den återstående genomsnittliga anställningstiden för de anställda som pensionsplanen omfattar.

Många företag har valt att låta pensionsförsäkringsföretaget Alecta förvalta sina tjänstemäns pensioner i ett s k ITP-avtal (industrins och handelns tilläggs pension)

⁷⁴ Deloitte IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder (2003), s. 11.

⁷⁵ [http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/\\$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf](http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf), 2004-05-03.

⁷⁶ Deloitte IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder (2003), s.11.

⁷⁷ [http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/\\$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf](http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf), 2004-05-03.

⁷⁸ Deloitte IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder (2003) s. 11.

för tjänstemän).⁷⁹ Idag förvaltar Alecta totalt ungefär 300 miljarder kronor.⁸⁰ I mars 2003 kom ett uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp, URA 42, där de meddelade att en ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta ska klassificeras som förmånsbestämd plan.⁸¹ De delar av ITP-planen som ska redovisas som förmånsbestämda är ålderspension och familjepension.⁸² Detta beslut medför att väldigt många fler företag än tidigare tvingas redovisa sina pensionsförpliktelser som förmånsbestämda.

Innebörden av beslutet är att varje företag ska redovisa sin proportionella andel av de förmånsbestämda förpliktelser samt de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med ITP-planen.⁸³ Den nettoskuld eller tillgång som uppstår ska tas upp i balansräkningen. Om skulden ökar i värde, på grund av exempelvis lägre räntor, kommer detta att belasta företagets resultat eftersom nuvärdet av framtida skulder ökar med låga räntor.⁸⁴

Det är ett komplicerat arbete för Alecta att ta fram den information som företagen nu behöver för att kunna redovisa sina pensionsförpliktelser som förmånsbestämda. Hösten 2004 beräknar Alecta att man kan börja leverera denna information.⁸⁵ Detta medför att dessa företag idag får redovisa dessa förmånsbestämda pensioner som om de vore avgiftsbestämda, eftersom tillräcklig information inte föreligger för att kunna redovisa dem som förmånsbestämda.⁸⁶

3.2.2 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

IAS 39 behandlar när finansiella instrument ska redovisas, till vilket värde de ska tas upp i redovisningen samt hur den löpande redovisningen och värderingen ska gå till.⁸⁷ IASB antog denna standard 2001, men EU-kommissionen har fortfarande inte antagit den. Idag vet man inte om EU-kommissionen kommer att anta denna standard eller inte. Därmed finns det inte heller någon motsvarande rekommendation utgiven av Redovisningsrådet och inte heller översättningar av standarden till respektive medlemspråk. Detta medför stor osäkerhet för de noterade företagen, speciellt eftersom det för övrigt även är en standard som behandlar komplicerade frågor.

⁷⁹ http://www.spp.se/privat/om_din_pension/sa_fungerar_din_pension/tjanstepension/itp.asp 2004-05-16.

⁸⁰ <http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\03\19\102194.htm&Words=ias>, 2004-04-15.

⁸¹ <http://www.redovisningsradet.se/URA42.pdf>, 2004-05-03.

⁸² [http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/\\$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf](http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf), 2004-05-03.

⁸³ <http://www.redovisningsradet.se/URA42.pdf>, 2004-05-03.

⁸⁴ <http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\03\19\102194.htm&Words=ias>, 2004-04-15.

⁸⁵ [http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/\\$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf](http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf), 2004-05-03.

⁸⁶ <http://www.redovisningsradet.se/URA42.pdf>, 2004-05-03.

⁸⁷ *Deloitte IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder* (2003) s. 13.

I Sverige har det tidigare saknats ett detaljerat regelverk för finansiella instrument, vilket medför att ett införande av IAS 39 kommer att påverka många företags sätt att analysera, bedöma och omformulera sina säkrings- och placeringsstrategier.⁸⁸ Några av de största skillnaderna mellan gällande svenska normer (RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser samt BFN R7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta) och IAS 39 är följande:⁸⁹

- Den största skillnaden mot äldre svensk normgivning är att IAS 39 anger värdering till verkligt värde som norm. Före den 1 januari 2004 har marknadsvärdering av finansiella instrument inte tillåtit enligt svensk lag.⁹⁰ Denna lagändring i ÅRL gjordes som ett steg i harmoniseringen till IAS 39.
- De förändringar som sker i verkligt värde, som avser finansiella instrument, ska redovisas direkt mot eget kapital. Det leder till att volatiliteten i det egna kapitalet ökar. Ju högre volatilitet desto större svängningar blir det både uppåt och neråt.⁹¹
- IAS 39 föreskriver bl a att alla derivatinstrument ska redovisas i balansräkningen och värderas till verkligt värde samt att alla värdeförändringar, realiserade vinster såväl som förluster, som huvudregel ska redovisas i resultaträkningen. Idag kan företag inneha derivatinstrument som varken syns i balans- eller resultaträkningen.
- IAS 39 tillsammans med IAS 32 utökar företagens upplysningskrav i redovisningen avsevärt. IAS 32 är dock redan delvis implementerad genom RR 27 som trädde i kraft den 1 januari 2003.
- IAS 39 beskriver när en finansiell tillgång eller skuld ska tas upp i balansräkningen. God redovisningssed tar överhuvudtaget inte upp det problemet.
- Säkringsredovisning blir bara tillåten enligt tre metoder; säkring av verkligt värde, kassaflödessäkring och säkring av nettoinvestering i utländsk verksamhet. De tre metoderna utgår från att säkringsinstrumenten ska redovisas till verkligt värde. I Sverige finns inga krav för hur säkringsredovisning ska utformas.

3.2.3 IAS 22 Företagsförvärv och samgåenden/IFRS 3 Business Combinations

IAS 22 behandlar hur företag vid förvärv och samgåenden ska fastställa anskaffningsvärde, fördelning av anskaffningsvärdet på identifierbara tillgångar och skulder i det förvärvade företaget samt redovisning av goodwill eller negativ goodwill både vid förvärvstidpunkten och därefter.⁹² IAS 22 överensstämmer med

⁸⁸ Deloitte IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder (2003) s. 13.

⁸⁹ Deloitte IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder (2003) s. 14.

⁹⁰ FAR. FARs samlingsvolym 2004 del 1, ÅRL 4 kap, 14§ (2004).

⁹¹ <http://www.finansportalen.se/finanslexiconv.htm>, 2004-05-16.

⁹² FAR, Internationella redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolknings (2003), s. 244.

RR 1.00 som trädde i kraft den 1 januari 2001. Därmed har de noterade företagen redan implementerat RR 1.00 och då även IAS 22.

I mars 2004 antog IASB IFRS 3 Business Combinations, som kan komma att ersätta IAS 22 om även EU-kommissionen antar IFRS 3.⁹³ För räkenskapsåret 2004 ska fortfarande IAS 22 appliceras, men redan för räkenskapsåret 2005 kan IFRS 3 träda i kraft.

IFRS 3 innebär stora förändringar för redovisningen av företagsförvärv. Med denna standard får poolningsmetoden inte längre användas utan endast förvärvsmetoden blir tillåten.⁹⁴ Kraven på att identifiera, värdera och redovisa många immateriella tillgångar i den nya standarden gör att resultaten och redovisningen kommer att bli mycket mer transparent. Därför är det viktigt för ledningen att förstå konsekvenserna innan man gör ett förvärv, eftersom standarden påverkar hur transaktionerna redovisas och därmed hur de förklaras för marknaden.⁹⁵

I IAS 22 föreskrivs att om inte annat kan visas, antas nyttjandeperioden inte vara längre än tjugo år. Goodwill har setts som en överavkastning som över tiden kommer att elimineras av pressen från konkurrenter, kunder och leverantörer.⁹⁶ Nyheten med IFRS 3 på detta område är att man inte längre ska göra årliga avskrivningar av den goodwill som eventuellt kan uppstå vid företagsförvärv. Istället ska en årlig nedskrivningsprövning (impairment test) göras, för varje separat förvärv, för att fastställa om nedskrivningsbehov finns.⁹⁷ Denna nya bestämmelse innebär att man får likadana regler som FASB har på detta område. Detta är positivt med tanke på att förutsättningarna för företagen nu är på samma nivå. Nackdelen med att göra årliga nedskrivningsprövningar istället för kontinuerliga årliga avskrivningar är att företagets resultat kan komma att fluktuera mer än tidigare. Visserligen påverkas inte kassaflödesanalysen vare sig av avskrivningar eller av nedskrivningar men vissa resultatbaserade värderingsmått, såsom P/E-tal kommer att påverkas av resultatvängningarna.⁹⁸

Fortsättningsvis, med undantag för i presentationen av enkätundersökningen i kapital 4, kommer reglerna om företagsförvärv att benämnas som IAS 22/IFRS 3.

⁹³ http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=26670, 2004-05-15.

⁹⁴ http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=26670, 2004-05-15.

⁹⁵ <http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/20040331.html>, 2004-05-15.

⁹⁶ <http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\01\26\97256.htm&Words=ias>, 2004-04-15.

⁹⁷ http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=26670, 2004-05-15.

⁹⁸ http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=26670, 2004-05-15.

3.2.4 IFRS 2 Share-based payments

IFRS 2 antogs av IASB i mars 2004. Det är en standard som behandlar optionsprogram och aktierelaterad kompensation. Standarden omfattar transaktioner i vilka andelar, optioner eller andra aktieinstrument ingår i optionsprogram som personal eller andra parter kan delta i.⁹⁹ Syftet med standarden är att företagen ska redovisa effekten av alla aktierelaterade ersättningar i resultat- och balansräkningarna till verkligt värde.¹⁰⁰

Denna nya standard innebär att företagen numera måste kostnadsföra optioner till anställda som vid utgivandet har ett värde. Förut har man endast behövt ha med upplysningar i not om de aktierelaterade kompensationerna. Standarden gäller såväl vid kontant betalning som vid betalning med varor eller tjänster. IFRS 2 gäller alla företag, inget undantag görs för vare sig privata eller små företag.¹⁰¹

IFRS 2 omfattar regler för tre olika kategorier av ersättningar:¹⁰²

- transaktioner reglerade med eget kapital-instrument (equity-settled)
- kontantreglerade transaktioner (cash-settled) som baseras på värdet av företagets aktier
- transaktioner där antingen företaget eller motparten kan välja om transaktionen ska regleras kontant eller med eget kapital-instrument.

Standarden har väckt mycket uppmärksamhet eftersom den är kontroversiell och medför ett helt nytt sätt att redovisa optionsprogram. Förändringen kan vara stor för de företag som har många och omfattande optionsprogram. IFRS 2 har ännu inte antagits av EU och därför råder det fortfarande osäkerhet om hur standarden kommer att påverka företagens redovisning.

3.2.5 Utökade upplysningskrav

Den svenska utredningen, "Internationell redovisning i svenska företag" (SOU 2003:71), angav det utökade kravet på tilläggsupplysningar i form av noter som en av de stora skillnaderna mellan dagens regelverk och IAS/IFRS.¹⁰³ Som nämnts ovan innehåller IAS 19/RR 29, IAS 32 och IAS 39 betydligt större upplysningskrav än vad motsvarande svenska regler har gjort och gör idag. Dessa utökade upplysningskrav kommer att skapa ett merarbete för företagen vid utformningen av de finansiella rapporterna.

⁹⁹ http://www.iasb.org/standards/ifrs_2.asp, 2004-05-17.

¹⁰⁰ <http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm>, 2004-05-17.

¹⁰¹ <http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm>, 2004-05-17.

¹⁰² http://www.iasb.org/standards/ifrs_2.asp, 2004-05-17.

¹⁰³ SOU 2003:71 s. 80.

3.2.6 IFRS 1 – First-time Adoption of IFRS

IFRS 1 är en standard som framtagits av IASB i syfte att vägleda företagen i deras övergång till IAS/IFRS. Det centrala begreppet i IFRS 1 är öppningsbalansräkningen. Vid rapportering enligt IAS/IFRS första gången 2005 och med jämförelsetal för endast ett år ska öppningsbalansräkningen upprättas per den 1 januari 2004. De skillnader som uppkommer mot den utgående balansräkningen ska redovisas direkt mot eget kapital.¹⁰⁴

För att underlätta för företagen har särskilda lätttnadsregler införts i IFRS 1. I denna nya standard finns ett antal regler där vissa är valfria och andra är tvingande. Dessa kommer inte vidare att behandlas här utan istället presenteras huvudreglerna i standarden.¹⁰⁵

IFRS 1 anger att ett företag i sina finansiella rapporter måste inkludera ett tillkännagivande att man tillämpar alla IAS/IFRS. Detta innebär att man inte har några möjligheter att avstå från att tillämpa vissa av IASB:s standarder. Även i de fall där företag tidigare har tillämpat redovisningsprinciper som till stor del överensstämmer med IAS/IFRS ska IFRS 1 tillämpas.

I de flesta av IASB:s standarder finns övergångsregler som gäller för de enskilda standarderna. Dessa ska dock inte förväxlas med de övergångsregler som finns i IFRS 1. IFRS 1 anger hur en fullständig övergång till IAS/IFRS ska gå till medan de enskilda reglerna endast anger hur man ska gå till väga inför standarden i fråga.

I IFRS 1 är huvudregeln att reglerna ska tillämpas retroaktivt. För företag som övergår till det nya regelverket under 2005 innebär det tillämpning av alla standarder och tolkningar som gäller vid utgången av 2005. Detta innebär bl a att tillgångar och skulder som företaget tidigare inkluderat i sin balansräkning ej få tas med i öppningsbalansräkningen om de inte uppfyller definitionerna i IAS/IFRS. Tillgångar och skulder som tidigare inte har redovisats i balansräkningen ska nu redovisas om definitionerna i IAS/IFRS är uppfyllda.

Reglerna i IFRS 1 bygger på att företagen är tillräckligt förberedda så att de kan upprätta öppningsbalansräkning i januari 2004 (alternativt 2003). IASB har uttalat sig om att det inte kommer att finnas några lätttnadsmöjligheter för dem som av något skäl inte hinner med.¹⁰⁶

Nedan följer hur utgångspunkten för konverteringen kan vara olika i EU-länderna och hur utgångspunkten i Sverige är.

¹⁰⁴ <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,2297,sid%253D6753%2526cid%253D26961,00.html>, 2004-04-06.

¹⁰⁵ http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2004/l_111/l_11120040417sv00030017.pdf, 2004-05-17.

¹⁰⁶ Balans nr 12/2002 s.19.

3.3 Olika utgångspunkt i olika länder

Förutsättningarna för konverteringen till nya redovisningsregler ser olika ut i olika länder beroende på hur landets befintliga redovisningsstandarder är utformade. De europeiska länderna kan grovt delas in i två olika kategorier utifrån detta synsätt.¹⁰⁷

Till den första kategorin hör nationer som antingen har nationella redovisningsnormer som är väl utvecklade och/eller tar längre tid på sig att godkänna nya internationella normer och regler. Hit hör länder som Storbritannien och Frankrike. Här kan en rad problem uppkomma eftersom länderna redan har mycket utvecklade redovisningsnormer och riskerar att snarare se konverteringen till IAS/IFRS som ett steg tillbaka.

Till den andra kategorin hör länder som antingen har nationella redovisningsnormer som inte är särskilt utvecklade och/eller som snabbt anpassar sig till internationella normer och regler. Bland denna andra kategori länder, som Sverige tillhör, förekommer det en risk för att man underskattar svårigheterna i att konvertera till IAS/IFRS. Man vaggas in i en falsk trygghet av att hur man redovisar idag redan mer eller mindre stämmer överens med IAS/IFRS. Dessutom riskerar man att underskatta effekten av att implementera de standarder som ännu inte blivit översatta i Sverige.¹⁰⁸

Enligt Stockholmsbörsens noteringsavtal ska de svenska företagen följa Redovisningsrådets rekommendationer, som i stort överensstämmer med IAS/IFRS. Stockholmsbörsen anger att man utgår ifrån att några avvikelser från dessa standarder inte ska behöva förekomma hos företagen.¹⁰⁹ Detta avtal medför att de svenska företagen redan idag har implementerat delar av IAS/IFRS. Att det dock fortfarande finns avvikelser mellan Redovisningsrådets rekommendationer och IAS/IFRS har framgått i avsnitt 3.2.

Att Stockholmsbörsen har rekommenderat de noterade företagen att redogöra för åtgärder som företagen har planerat, vidtagit och utfört i konverteringsarbetet har gjorts med följande motivering: ”Trots den gradvisa övergång som redan gjorts kommer det år 2005 att bli stora förändringar i svenska bolags redovisningar till följd av kravet på fullständig anpassning till IFRS”.¹¹⁰

¹⁰⁷ Balans nr 6-7/2001 s. 29.

¹⁰⁸ Balans nr 6-7/2001 s. 29.

¹⁰⁹ <http://www.stockholmsborsen.se/overvak/index.asp?lank=6&lang=swe>, 2004-04-19.

¹¹⁰ <http://domino.omgroup.com/www/InfoSupervision.nsf/5a8e889fb87a86dec12569b600504bf5/53bce0cad1e09c48c1256de3005068ac>, 2004-05-07.

Andra viktiga punkter som bör finnas med i denna redogörelse är:¹¹¹

- att företaget bör ta upp de mest väsentliga skillnaderna mellan företagets nuvarande redovisningsprinciper och IAS/IFRS som blir tillämpbara från och med år 2005 och som är kända vid årsredovisningens publicerande samt
- att ta upp åtgärder som bolaget hittills har planerat, påbörjat och utformat med anledning av övergången till IAS/IFRS för att klara övergången på ett förtroendegivande sätt för aktiemarknaden.

För övrigt bör företagen uttala sig i delårsrapporterna för 2004 om de skillnader som har identifierats och bedömts som mest väsentliga efter att 2003 års redovisning publicerats.

Även av NGM:s noteringsavtal följer att företagen ska följa Redovisningsrådets rekommendationer.¹¹² NGM har även rekommenderat sina företag att lämna en redogörelse över konverteringsarbetet i koncernredovisningen för räkenskapsåret 2003.¹¹³ I AktieTorgets noteringsavtal framgår att företagen ska följa årsredovisningslagen. De ska även följa de rekommendationer som Näringslivets börskommitté ger ut och i övrigt följa god redovisningssed.¹¹⁴ AktieTorget har dock inte lämnat någon rekommendation om att företagen ska redogöra för konverteringsarbetet i koncernredovisningen för räkenskapsåret 2003.¹¹⁵

Nedan följer en presentation av hur ett projekt i de enskilda företagen för att konvertera till IAS/IFRS kan struktureras upp.

3.4 Konverteringsprojektet

Att konvertera till nya redovisningsregler är ett tidskrävande projekt som kräver både interna och externa resurser i företaget. De externa resurserna består framförallt av konsultarbete från revisorer och redovisningsspecialister. Projektets komplexitet beror på moderföretagets storlek, antalet dotterföretag samt hur många av dotterföretagen som är utländska.¹¹⁶ Ju mer komplext ett projekt förväntas bli, desto längre tid tar det att implementera och desto viktigare är det att arbetet påbörjas i god tid. I ett mer komplext företag kan konverteringsprojektet beräknas pågå i ett års tid.¹¹⁷

¹¹¹<http://domino.omgroup.com/www/InfoSupervision.nsf/5a8e889fb87a86dec12569b600504bf5/53bce0cad1e09c48c1256de3005068ac>, 2004-05-07.

¹¹² http://www.ngm.se/se/Downloads/Noteringsavtal_NGM_Official_NGM_Equity_Bilaga_3.pdf, 2004-05-07.

¹¹³ Myrdal, Jonas, chefsjurist NGM, 2004-05-24.

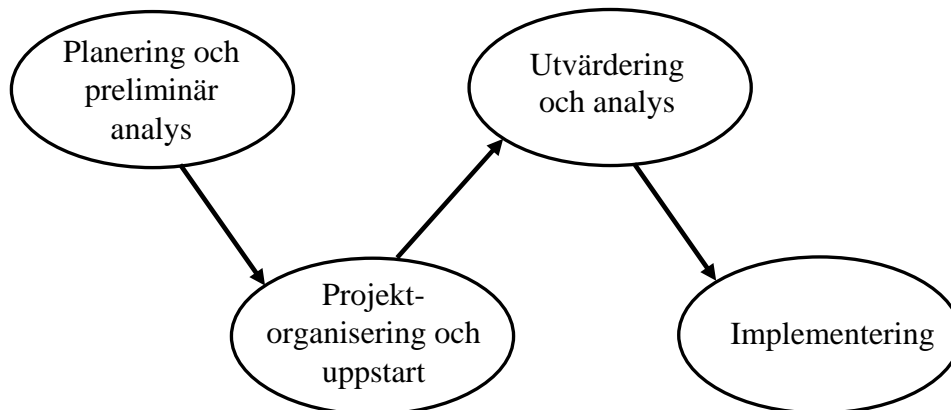
¹¹⁴ <http://www.aktietorget.se/dokument/avtalomanslutning2.htm>, 2004-05-07.

¹¹⁵ Wachmeister, Sten, handelschef Aktietorget, 2004-05-24.

¹¹⁶ Balans nr 6-7/2001 s. 29.

¹¹⁷ Balans nr 6-7/2001 s. 29.

Två författare i tidningen Balans beskriver hur de anser att ett konverteringsprojekt bör utformas.¹¹⁸ En av författarna skriver, i oktober 2003, att en förutsättning för en framgångsrik övergång är att de flesta av de förberedelser som han benämner som inledande redan har påbörjats och är på väg att avslutas. Huvuddragen i deras framställning sammanfattas i avsnitt 3.4.1-3.4.4, se även figur 3.1 nedan. I avsnitt 3.5.5 följer en kortfattad beskrivning av hur ett konverteringsarbete i verkligheten har genomförts så här långt. Företaget i exemplet är Ericsson AB. Avsnitt 3.5 avslutas därefter med en närmare förklaring av vilka delar av en organisation som berörs av konverteringsprojektet.



Figur 3.1 Konverteringsprojektet.

3.4.1 Planering och preliminär analys

Projektet bör inledas med en översiktlig analys av koncernens nuvarande redovisning vari man identifierar vilka områden som kommer att påverkas till följd av konverteringen. Koncernens IT-system måste analyseras för att utreda huruvida hela eller delar av systemet kommer att behöva ersättas eller uppgraderas. När denna fas är genomförd ska koncernledningen ha en klar uppfattning om vilka områden som kommer att påverkas mest av konverteringen.

3.4.2 Projektorganisering och uppstart

I de inledande förberedelserna måste koncernen även etablera en kvalificerad projektorganisation för att hantera den omfattning som konverteringen innebär. Projektet bör inte enbart styras av externa konsulter utan det är även viktigt att projektorganisationen består av representanter från såväl moderföretaget som dotterföretagen. Företagens nyckelpersoner på ekonomi-, finans-, personal- och informationsavdelningarna måste därmed även genomgå lämplig utbildning i denna fas.

¹¹⁸ Balans nr 6-7/2001 s. 28 ff och Balans nr 10/2003 s. 11 ff.

3.4.3 Utvärdering och analys

En naturlig startpunkt är att analysen inleds med en noggrann genomgång av IFRS 1 för att ta ställning till vilka undantagsregler som blir aktuella att utnyttja för företaget. Därutöver bör de skillnader som existerar mellan Redovisningsrådets rekommendationer och IAS/IFRS analyseras.

Denna och de två ovanstående faserna är vad den ena författaren benämner som inledande förberedelser och som han därmed, i oktober 2003, menar bör ha påbörjats och vara på väg att avslutas.

3.4.4 Implementering

Den avslutande fasen, implementeringen, innefattar att göra en öppningsbalansräkning för räkenskapsåret 2004, att räkna fram 2004 års jämförelsetal och slutligen att upprätta koncernredovisningen för räkenskapsåret 2005 enligt IAS/IFRS. Eftersom IAS/IFRS ständigt utvecklas och omarbetas medför det att de standarder som kommer att gälla 2005 kan skilja sig från dem som existerar idag. Det är därmed viktigt att företaget håller sig uppdaterat med IASB:s pågående arbete och justerar öppningsbalansräkningen och jämförelsetalen för 2004 allteftersom standarderna förändras.

3.4.5 Ett konverteringsprojekt från verkligheten¹¹⁹

Ericsson påbörjade konverteringsarbetet inom koncernen i juni 2003. Inom koncernen är det ett par hundra bolag över hela världen som berörs. Arbetet inleddes centralt med en genomgång av alla IAS/IFRS standarder (jämför avsnitt 3.4.1).

Det andra steget var att besluta vilka standarder som ska genomföras på koncernrespektive bolagsnivå. Detta arbete medför även att koncernens redovisningsmanual måste omarbetas, personalen måste utbildas och befintliga redovisningssystem måste anpassas (jämför avsnitt 3.4.2). Utbildningen ska starta under tredje och fjärde kvartalet 2004. Eftersom standarderna får effekter som kan påverka den allmänna bilden av företaget är det inte bara redovisningsekonomerna som måste utbildas utan även t ex IR-avdelningarna.

Inom Ericsson anser man att IAS 39 är den mest komplicerade standarden att implementera. Situationen kompliceras även ytterligare av att EU-kommissionen fortfarande inte antagit denna standard.

¹¹⁹ Öhrlings PricewaterhouseCoopers Agenda nr. 1/2004 (2004), s. 8 f.

Lars Jacobsson, ansvarig för Ericssons redovisningsprinciper, menar att det finns risk för att resultatet upplevs som mer volatilt. Han jämför övergången med när ett land byter valuta, det tar tid att lära sig den nya skalan. En stor fördel med konverteringen menar han dock är att det ger koncernen möjlighet att öka den interna harmoniseringen.

3.4.6 Delar av organisationen som berörs av konverteringsarbetet

Konverteringen till IAS/IFRS är en process som berör hela företaget, inte enbart ekonomiavdelningen. Finans- och ekonomiavdelningarna berörs givetvis i hög grad eftersom det är dessa avdelningar som kommer att stå för själva konverteringen till IAS/IFRS, uppdateringen av framtida ekonomihandböcker och instruktioner till dotterföretagen. Dessa avdelningar kommer även att stå för den interna utbildningen i företaget tillsammans med externa konsulter så att förståelse skapas genom organisationen för den nya redovisningsbasen.

Företagsledningen måste kunna tolka och kommunicera den nya typen av siffror till aktiemarknaden. IAS/IFRS ställer även stora upplysningskrav vilket kommer leda till högre transparens i företagen.¹²⁰

Eftersom konverteringen till IAS/IFRS kommer att leda till en förändrad bas på vilket företaget redovisar sitt resultat kan personalavdelningen komma att behöva se över möjliga bonus och incitamentsprogram.¹²¹

IT-stöd kommer att behövas i stor utsträckning och systemen kommer med all sannolikhet att bytas ut mot nya. Företagen kommer att behöva system som kan ta fram marknadsvärde på finansiella instrument.¹²²

3.5 Sammanfattning

De företag i Sverige som med säkerhet påverkas av IAS-förordningen är de koncerner som är noterade på Stockholmsbörsen, NGM eller AktieTorget och som har sitt säte i Sverige eller något annat EU-land. Om den svenska utredningens förslag antas kommer det även att vara tillåtet, men inte tvingande, för dessa och alla andra företag att även upprätta årsredovisningarna respektive koncernredovisningar enligt IAS/IFRS. Vilka förslag som antas i utredningen vet vi dock inte idag.

¹²⁰ Balans nr 6-7/2001 s. 29 f.

¹²¹ Balans nr 6-7/2001 s. 29 f.

¹²² Balans nr 6-7/2001 s. 29 f.

I teorin framhålls att utvecklingen inom redovisningen idag, är att den blir alltmer harmoniserad världen över. De två största internationella normgivarna är idag FASB och IASB, där den förstnämnda innehar det största inflytandet på utvecklingen. Ett visst samarbete pågår även mellan dessa två organ för att eliminera skillnader mellan deras respektive regelverk. De länder som kommer att implementera IAS/IFRS kan förvänta sig att regelverket kommer att bli alltmer detaljerat efterhand eftersom det amerikanska regelverket idag innehåller en större mängd detaljer.

Stockholmsbörsens noteringsavtal medför att de svenska företagen redan idag har implementerat delar av IAS/IFRS genom Redovisningsrådets rekommendationer. I teorin framgår dock risken för att företagen vaggas in i en falsk trygghet och riskerar att underskatta effekten av att implementera de standarder som ännu inte blivit översatta i Sverige.

I teorin har IAS 19/RR 29, IAS 39 och IAS 22/IFRS 3 presenterats som de standarder som kan medföra störst omställningsproblem för företagen. Den generella motiveringen för alla tre är att de är nya standarder (IAS 19 har implementerats i den svenska redovisningen från och med 1 januari 2004 genom RR 29) som ännu inte implementerats av Redovisningsrådet och som dessutom är utformade mycket annorlunda jämfört med äldre svensk redovisning. Utöver detta nämns det utökade kravet på tilläggsupplysningar som ett omställningsproblem för företagen, eller åtminstone en faktor som kommer att innebära ett stort merarbete för företagen. I mars i år antog IASB en ny standard, IFRS 2, som även den är mycket annorlunda jämfört svensk redovisning på området idag och därmed också kan förväntas innebära en del omställningsproblem.

IASB har utvecklat IFRS 1 för att vägleda företagen vid övergången till IAS/IFRS. De noterade företagen ska tillämpa IAS/IFRS från och med den 1 januari 2005 och eftersom jämförelsetal för föregående räkenskapsår måste finnas med, ska öppningsbalansräkningen (med hjälp av IFRS 1) upprättas per den 1 januari 2004. För de företag som har och tänker behålla två jämförelseår i sin redovisning innebär det att öppningsbalansräkningen istället ska upprättas per den 1 januari 2003.

Tidsåtgången för att konvertera till nya redovisningsregler är beroende av koncernens komplexitet, t ex moderföretagets storlek, antalet dotterföretag samt hur många av dotterföretagen som är utländska. Ju mer komplext ett projekt förväntas bli desto viktigare är det därmed att arbetet påbörjas i god tid.

Även om det är ekonomiavdelningarna ute i företagen som påverkas mest av konverteringen till IAS/IFRS, påverkas även andra delar av organisationerna. Företagsledningen måste kunna analysera den nya typen av siffror som blir ett resultat av den förändrade redovisningen. Personalavdelningen kan komma att behöva se över bonus- och incitamentsprogram. Även IT-avdelningen påverkas om redovisningsprogrammen behöver uppdateras.

4 Företagens syn på konverteringen till IAS/IFRS

I kapitlet redogörs för resultaten av de två kvantitativa undersökningarna. Resultaten av enkätundersökningen, som genomförts med de noterade företagen, presenteras först. Därefter presenteras resultaten av innehållsanalysen, som har utförts på koncernredovisningarna för räkenskapsåret 2003, för de mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista.

4.1 Enkäten till de noterade företagen

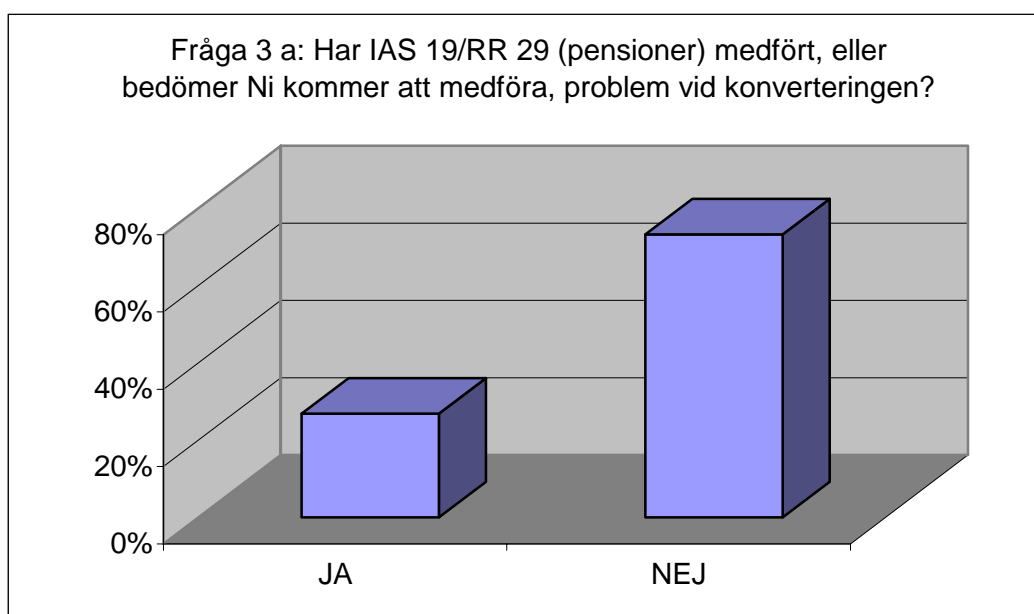
Frågorna och svaren från enkätundersökningen presenteras nedan enligt ordningsföljden i enkäten. För hela enkäten, se bilaga 1. Samtliga frågors resultat åskådliggörs i ett digram med en beskrivande text i direkt anslutning till diagrammet. Frågorna har, utöver ”Ja” och ”Nej”, av en del företag besvarats ytterligare med en kommentar. Även dessa kommentarer redovisas i den beskrivande texten.

Då fråga 1 och 2 i enkäten endast anger vilken person på vilket företag det är som har svarat, kommer resultaten av dessa frågor inte att presenteras. Denna information har endast varit avsedd för registreringen av hur många företag som har svarat från respektive börslista samt vid registreringen av vem på företagen det är som har besvarat enkäten (se avsnitt 2.5.3 och 2.7.2).

4.1.1 Problem med IAS 19/RR 29

Resultatet på frågan är att 73 % har svarat "Nej", d v s att de inte har eller bedömer att de kommer att få några problem med IAS 19/RR 29 medan 27 % har svarat "Ja", d v s att de har eller bedömer att de kommer att få problem vid implementeringen av denna standard.

Tre av företagen som svarade "Nej" på frågan utvecklade sina svar med att standarden förhoppningsvis inte skulle medför några problem, men en hel del merarbete. Ett företag som har svarat "Ja" menar dock att det är ett problem eftersom den medför en ökad arbetsbelastning. Ett annat företag som svarade "Ja" angav vidare att standarden skulle medföra begränsat med svårigheter.

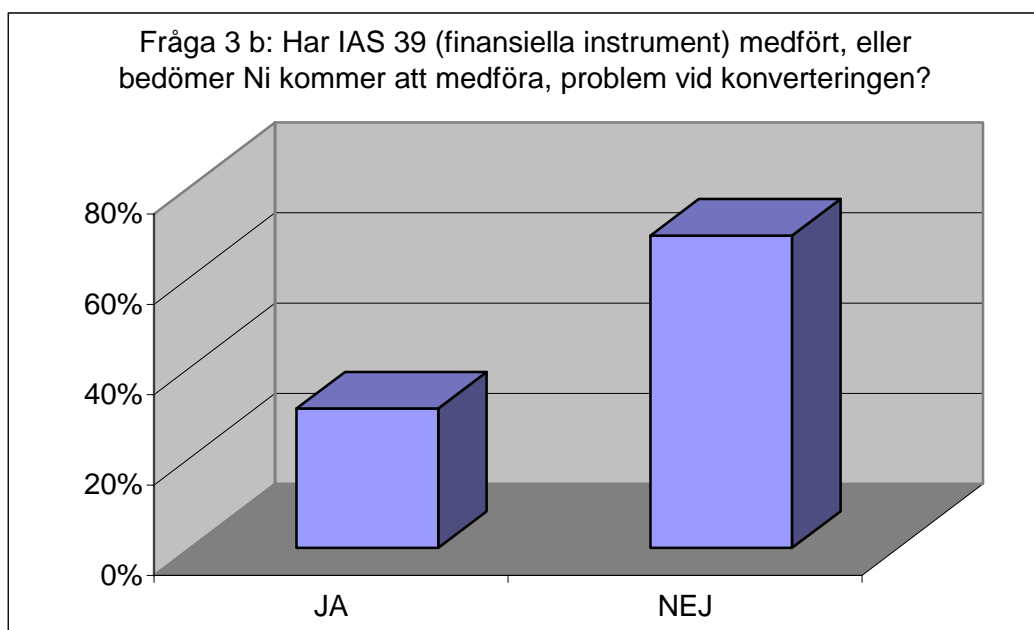


4.1.2 Problem med IAS 39

Resultatet på frågan är att 69 % har svarat "Nej", d v s att de inte har eller bedömer att de kommer att få några problem med IAS 39 medan 31 % har svarat "Ja", d v s att de har eller bedömer att de kommer att få problem vid implementeringen av standarden.

Ett företag som har svarat "Nej" på frågan har förtydligat att de anser att det är för tidigt att uttala sig i frågan om standarden kommer att medföra några problem. Två av företagen som också har svarat "Nej" menar att även denna standard medför merarbete, men inte att den medför problem.

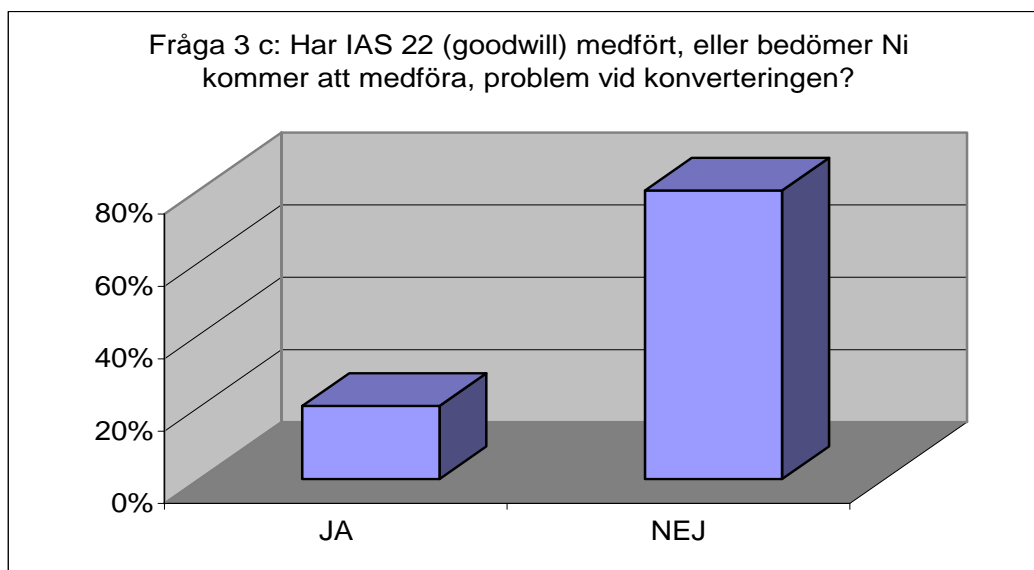
Två av företagen som har svarat "Ja" har vidare svarat att standarden kommer att medföra en hel del arbete och kanske även en del problem. Ytterligare fyra av företagen som har svarat "Ja" förtydligar att den eventuellt kommer att medföra problem.



4.1.3 Problem med IAS 22

Resultatet på frågan är att 80 % har svarat "Nej", d v s att de inte har eller bedömer att de kommer att få problem med IAS 22 medan 20 % har svarat "Ja", d v s att de har eller bedömer att de kommer att få problem vid implementeringen av standarden.

Ett företag som har svarat "Ja" på frågan menar att standarden kommer att medföra merarbete. Ett annat företag som också har svarat "Ja" på frågan menar att standarden kan bli besvärlig att implementera.



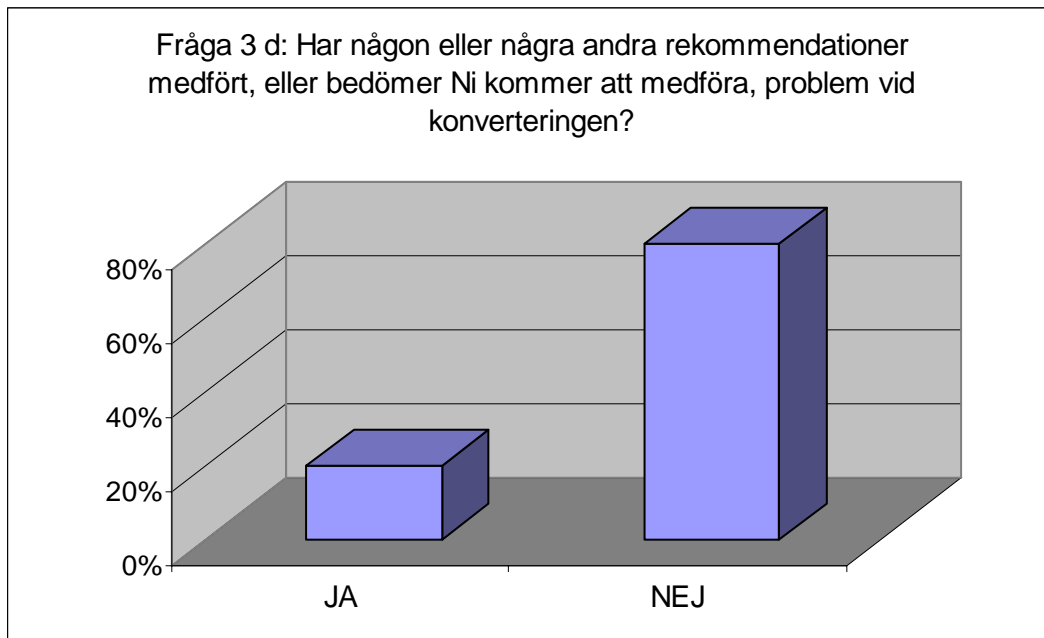
4.1.4 Problem med övriga standarder

Resultatet på frågan är att 80 % har svarat "Nej", d v s att de inte har eller bedömer att de kommer att få problem med någon annan standard medan 20 % har svarat "Ja", d v s att de har eller bedömer att de kommer att få problem vid implementeringen av någon annan standard än de tre ovan nämnda.

De standarder som har angetts av företagen som svarade "Ja" på frågan är:

- IAS 16 (2 företag)
- IFRS 2 (2 företag)
- IAS 38 (1 företag)
- IAS 41 (1 företag)
- IFRS 4 (1 företag)

Ett företag har även angett det utökade informationskravet som ett problem.

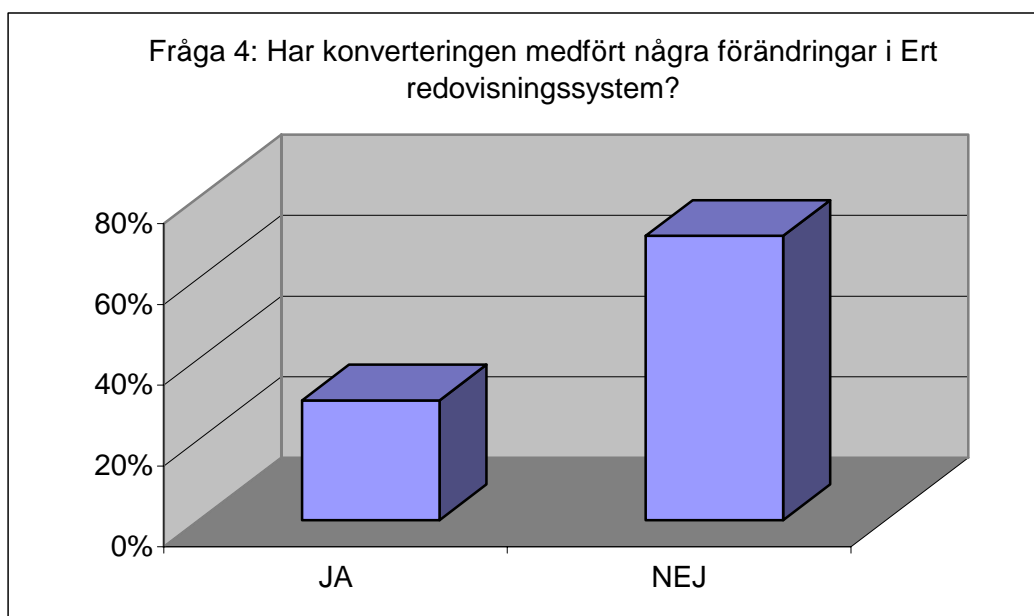


4.1.5 Förändringar i redovisningssystemet

Resultatet på frågan är att 70 % har svarat "Nej", d v s att konverteringen inte har medfört några förändringar i företagets redovisningssystem medan 30 % har svarat "Ja", d v s att konverteringen har medfört förändringar.

Sex av de företag som har svarat "Nej" har utvecklat sina svar med att de ännu inte har börjat analysera detta respektive att de inte har upptäckt att några förändringar behöver göras så här långt, men att det kan komma. Två av de sex företagen har också vidare utvecklat att det kommer att krävas en anpassning av rapporteringspaketet för att uppfylla upplysningskraven.

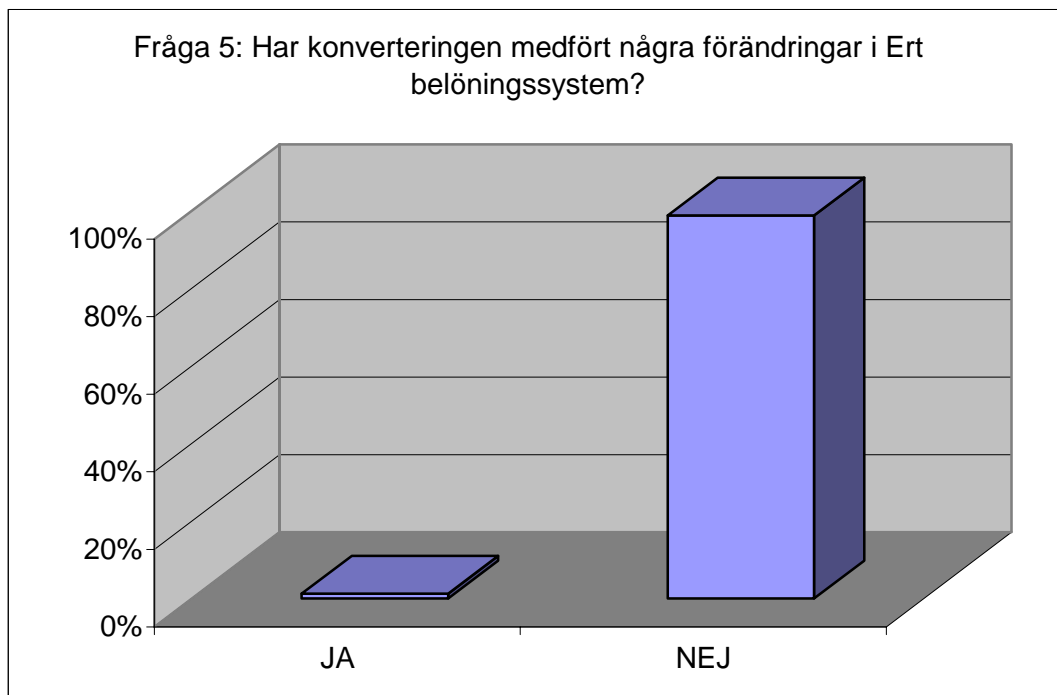
Ett företag som har svarat "Ja" har vidare angett att det är mindre anpassningar av redovisningssystemet som har gjorts medan ett annat företag som också har svarat "Ja" har specificerat att koncernrapporteringssystemet har behövt anpassas för att kunna ta in all den nya tilläggsinformationen.



4.1.6 Förändringar i belöningsystemet

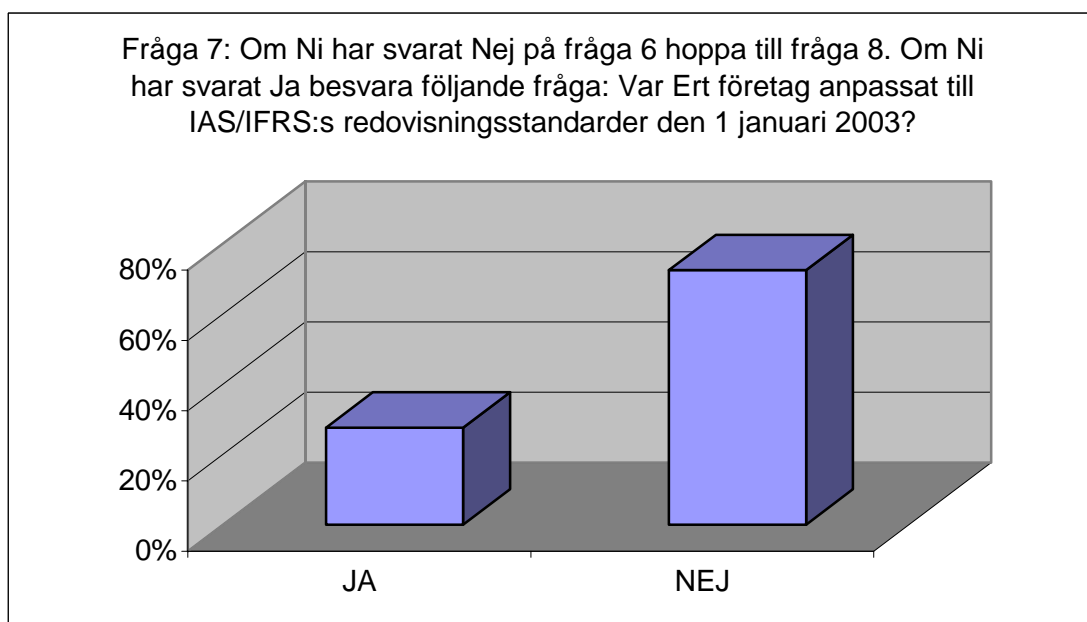
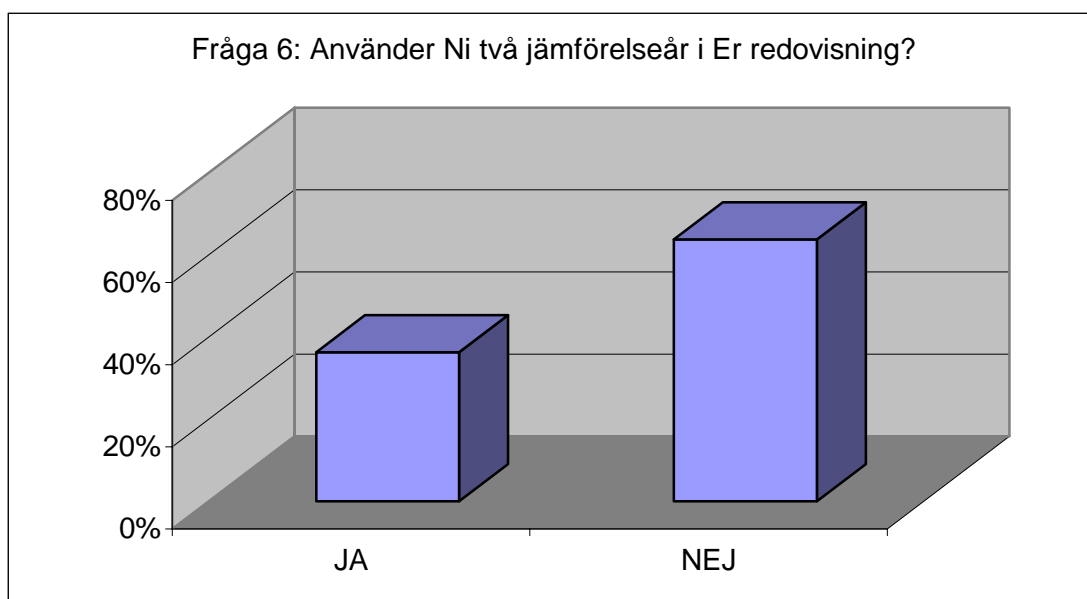
Resultaten på frågan är att hela 99 % har svarat "Nej", d v s att konverteringen inte har påverkat företagets belöningsystem medan endast 1 % har svarat "Ja", d v s att det har medfört förändringar.

Ett företag som har svarat "Nej" har utvecklat att de ännu inte har börjat analysera om belöningsystemet kommer att behöva genomgå några förändringar. Ytterligare två företag uppger att konverteringsarbetet inte har medfört några förändringar i belöningsystemen i dagsläget.



4.1.7 Var de företag som har två jämförelseår i redovisningen anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2003?

Frågan om mer än ett jämförelseår, har ställts i syftet att särskilja de företag som har två jämförelseår i redovisningen från de som har ett eftersom dessa företag ska upprätta sin öppningsbalansräkning per den 1 januari 2003. Resultaten på frågan är att 36 % har svarat ”Ja”, d v s att de har två jämförelseår i sin redovisning. Av dessa företag har 72 % svarat ”Nej” på andra frågan, d v s att de inte var anpassade den 1 januari 2003 och 28 % har svarat ”Ja”, d v s att de var anpassade. Ett av företagen som har svarat ”Ja”, har uppgett att de var anpassade bortsett från IAS 39.

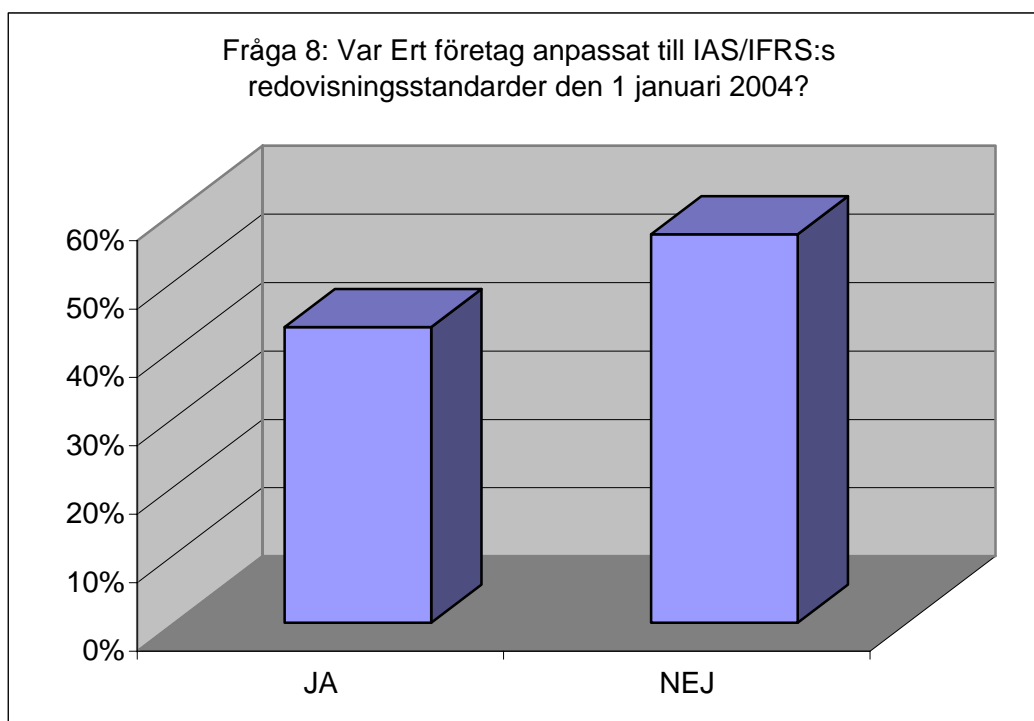


4.1.8 Var företagen anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2004?

Resultatet på frågan är att 57 % har svarat "Nej", d v s att de inte var anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2004 och 43 % har svarat "Ja", d v s att de var anpassade.

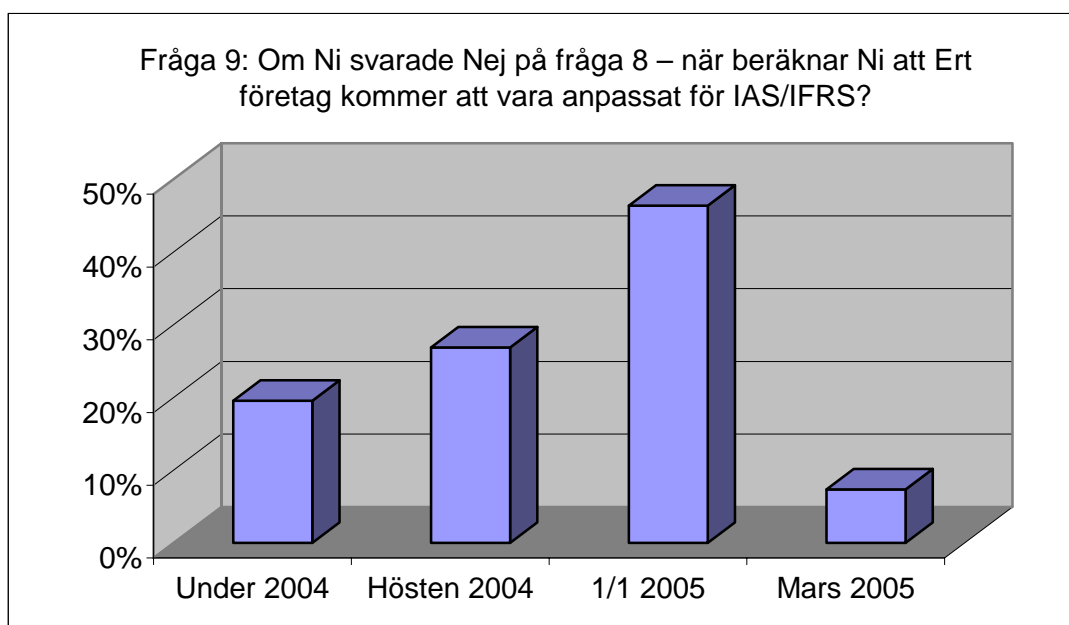
Sju av företagen som svarade "Nej" har vidare utvecklat att de var så gott som anpassade, men inte fullt ut.

Två av företagen som svarade "Ja" har förtydligat att de var anpassade med undantag för IAS 39 och IFRS 3. Ett annat företag som svarade "Ja" meddelade att de var anpassade med undantag för kontoplanen.



4.1.9 När anpassningen beräknas vara färdig om företaget inte var anpassat den 1 januari 2004

Av de företag som svarade att de inte var anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2004 har ett antal olika tidpunkter angetts i denna fråga. 46 % anger att de kommer att vara anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2005. 27 % uppger att de kommer att vara anpassade till IAS/IFRS hösten 2004 medan 20 % inte uppger någon specifik tidpunkt utan endast att de kommer att vara anpassade någon gång under 2004. Slutligen anger 7 % att de inte kommer att vara anpassade förrän i mars 2005.



4.2 Innehållsanalys av de mest omsatta företagen

Nedan presenteras vad de mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista angett i sina koncernredovisningar, för räkenskapsåret 2003, om hur långt de har kommit med konverteringen till IAS/IFRS samt vilka skillnader de har identifierat jämfört med dagens redovisningsprinciper. För mer om urval och bortfall till innehållsanalysen, se avsnitt 2.6.1. För att se vilka företag som omfattas, se bilaga 3.

4.2.1 Konverteringsarbetet

Av de 26 företagen har 25 företag, enligt koncernredovisningarna, börjat vidta åtgärder inför konverteringen till IAS/IFRS. Vissa företag har vidtagit större

åtgärder än andra och därmed kommit längre i sin konvertering. Ett företag, SEB, belyser enbart skillnader mellan redovisningsprinciper från år 2003 och IAS/IFRS och ingår därmed inte i detta avsnitt som behandlar vad företagen angett om själva konverteringsarbetet.

Vad gäller hur långt företagen har kommit i sin anpassning till IAS/IFRS finns det tre företag som avsevärt utmärker sig. Detta är Stora Enso, TeliaSonera och Nokia. Två av företagen, Stora Enso och TeliaSonera anger att koncernredovisningen är upprättad i enlighet med IAS/IFRS. Nokia skriver inte uttryckligen att de upprättar koncernredovisningen enligt IAS/IFRS men det förefaller som att de gör det eftersom redovisningen är upprättad med IAS/IFRS-standarder samtidigt som de varken belyser något om konverteringsarbetet eller om vilka skillnader som de anser kommer att uppstå. Dessa tre företag kommer därmed varken att finnas med under detta avsnitt om konverteringsarbetet eller nästföljande avsnitt om skillnader som företagen har identifierat mellan gällande redovisningsprinciper för räkenskapsåret 2003 och IAS/IFRS. Detta medför att detta avsnitt kommer att omfatta 22 företag (istället för 26) eftersom SEB, Stora Enso, TeliaSonera och Nokia också faller bort.

De 22 företag som i sina koncernredovisningar har skrivit om konverteringsarbetet framhäver på ett eller annat sätt att de arbetar intensivt med att identifiera, planera och analysera olika förändringar som kommer att påverka redovisningen från och med år 2005. Vissa företag belyser dock arbetet mer utförligt än andra.

Bland de 22 företagen beskrivs olika åtgärder som vidtas för att anpassa sig till IAS/IFRS. 12 av företagen har påbörjat och utformat konverteringsprojekt som kommer att fortsätta under 2004. Det framkommer att fem av dessa 12 företag påbörjade sina projekt under 2003. I resterande sju företag framgår det inte exakt när de startat upp sina projekt, utan de skriver enbart att de under 2003 har bedrivit konverteringsprojekt. Utöver dessa 12 företag finns det tre företag som inte direkt skriver att det pågår ett konverteringsprojekt, men som ändå särskilt belyser att det pågår ett arbete inom företaget. Ett företag skriver att det finns ett antal arbetsgrupper som arbetar med IAS/IFRS-frågor. Ett annat företag skriver att det genomförs arbetsseminarier för att man i detalj ska kunna gå igenom de olika konsekvenser som en konvertering kommer att medföra samt kunna identifiera de förberedelser som krävs för konverteringen. Slutligen skriver ett företag enbart att det pågår ett kontinuerligt arbete i syfte att identifiera de skillnader som förekommer mellan nuvarande redovisningsprinciper och IAS/IFRS.

Syftet som företagen anger med konverteringsprojektet är att identifiera nuvarande väsentliga skillnader mellan god redovisningssed i Sverige och IAS/IFRS samt att beakta de skillnader som uppkommer då nya standarder fastställs. Konverteringsprojekten ska även möjliggöra för företagen att analysera och genomföra de förändringar som är nödvändiga för anpassningen. Under 2004 inhämtas information av företagen kontinuerligt. Detta är av största betydelse för att de ska kunna erhålla relevanta jämförelsebelopp till 2005 års rapporter. För att

på bästa sätt anpassa sig till de ständiga förändringar som sker med standarderna har vissa företag arbetat med att skapa rutiner i syfte att kunna lösa dessa frågor. I 9 av de 22 företagens koncernredovisningar framkommer det antingen att företagen för närvarande ser över sina rapporteringsrutiner för att kunna samla in den information som behövs för redovisning enligt IAS/IFRS eller att satsningar kommer att göras under 2004 för att anpassningar ska kunna genomgå och inkorporeras i rutiner och rapportsystem. Ett av de 9 företagen klargör att de redan under 2003 har implementerat vissa förändringar i sitt rapporteringssystem. I slutet på första kvartalet 2004 förväntas företaget ha slutfört sina uppgifter. Detta är en nödvändighet för att företaget ska kunna samla in den information som krävs för att en implementering av de nya standarderna ska möjliggöras. Ett annat av företagen skriver att den slutliga versionen av IAS 39 måste vara beslutad och antagen av EU innan företaget kan genomgå sina slutliga system- och rutin Anpassningar.

Det framkommer även i fyra av företagen att de under 2004 kommer att kontinuerligt inhämta information i syfte att få fram relevanta jämförelsebelopp till delårsrapporter och koncernredovisningen för 2005.

Sex av företagen har i sina förvaltningsberättelser tagit upp utbildning av relevant personal som en del av sin anpassning till IAS/IFRS. Fyra av dessa skriver att de redan under 2003 har genomfört utbildning av personal som under 2004 ytterligare kommer att kompletteras, ett skriver att utbildningsinsatser har planeras och ett att utbildning av personal först kommer att övervägas vid behov.

4.2.2 Skillnader mellan gällande redovisningsprinciper 2003 och IAS/IFRS

I detta avsnitt innefattas 23 företag eftersom även SEB ingår i nedanstående genomgång. Två av företagen tar upp tidpunkter när samtliga skillnader kommer att vara identifierade. Det ena företaget skriver att de under 2004 kommer att ha identifierat de justeringar som krävs och processen att beräkna dessa per månad kommer då att påbörjas. Under det första kvartalet 2005 kommer de justerade koncernboksluten för 2003 och 2004 att vara klara. Det andra företaget skriver i sin förvaltningsberättelse att de kommer att ha samtliga skillnader identifierade under det tredje kvartalet 2004. Först då kommer man att börja räkna om kvartalsinformationen för 2004.

Efter att ha granskat företagens förvaltningsberättelser/noter har det visat sig att de huvudsakliga skillnaderna som en konvertering till IAS/IFRS anses medföra är de som följer med standarderna IAS 39, IAS 19/RR 29, IFRS 3, IAS 32 och IFRS 2. Nedan presenteras, och illustreras i ett diagram, hur stor andel av företagen som har uppgett att skillnader kommer att uppstå med respektive standard.

IAS 39 tas upp i 21 av företagens koncernredovisningar och är den standard som flest företag upplever kommer att medföra skillnader. Ett företag skriver att de anser att denna standard inte kommer att medföra några skillnader.

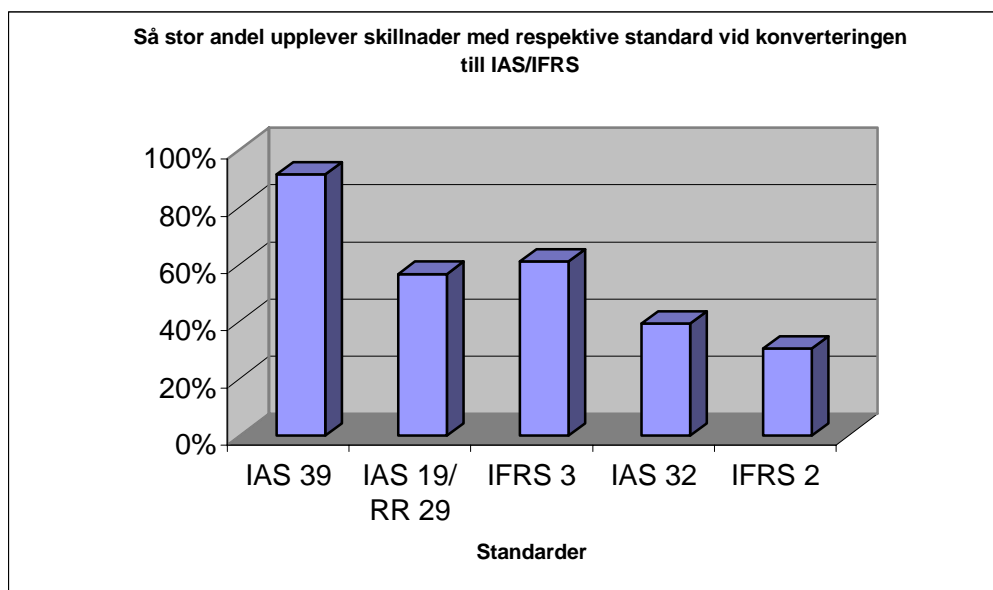
De skriver att med de möjliga ändringar som vid upprättandet av koncernredovisningen är kända kommer standarden inte att medföra någon effekt vare sig på redovisat resultat eller ställning som är av betydelse om och när denna införs.

Vad gäller redovisning av pensioner och övriga ersättningar till anställda, IAS 19/RR 29, ansåg 13 av företagen vid upprättandet av sina koncernredovisningar för 2003 att skillnader förelåg mellan de redovisningsprinciper som användes då och de som skulle komma att gälla. Av dessa hade 10 av företagen under 2003 gjort beräkningar på skillnader mellan de redovisningsprinciper som gällde 2003 och kommande IAS 19/RR 29. Resterande tre företag återgav enbart i sina koncernredovisningar att de kommer att övergå till IAS 19/RR 29 den 1 januari 2004 och att skillnaderna då kommer att upphöra. Utöver dessa 13 företagen skriver fem företag att de redan har implementerat IAS 19/RR 29. Ett företag gjorde detta redan 1999, medan fyra av företagen implementerade standarden 2003. Fem företag skriver i sina koncernredovisningar att IAS 19/RR 29 inte kommer att medföra väsentliga effekter på bolagets resultat och ställning.

Skillnaderna som uppkommer vid ett införande av IFRS 3 kommer att innebära skillnader för 14 av företagen. Inget av företagen utvecklar närmare vilka skillnaderna kan komma att bli.

I 9 av företagens koncernredovisningar framkommer det att koncernernas finansiella rapporter också kommer att påverkas av en standard som avser ökade krav på upplysningar och klassificering, nämligen IAS 32. Dessa ändringar kan komma att påverka nyckeltal men koncernerna har ännu inte kommit så långt med införandet av IAS/IFRS att dessa skillnader kan kvantifieras.

Ytterligare en standard som anges av sju av företagen som kan komma att medföra skillnader är IFRS 2 som avser aktierelaterade ersättningar/optionsprogram till anställda.



4.3 Sammanfattning

Av de tre standarder som det direkt tillfrågades om i enkäten, har den största andelen svarat att IAS 39 medför eller kommer att medföra problem. Därefter kommer IAS 19/RR29 och lägst andel har svarat att IAS 22 medför eller kommer att medföra problem. Majoriteten har dock vid förfrågan om samtliga tre standarder svarat "Nej", d v s att standarderna varken medför eller kommer att medföra några problem. Flera företag anser dock både vad gäller IAS 39 och IAS 19/RR 29 att redovisning enligt dessa standarder kommer att medföra en hel del merarbete för företagen. Majoriteten av företagen anser vidare att det inte är några andra standarder som medför eller kommer att medföra några problem. Ett fåtal företag nämner dock att vissa andra standarder kommer att påverka just deras företag. De standarder som nämns är IAS 16, IFRS 2, IAS 38, IAS 41 och IFRS 4.

Majoriteten av företagen anser också att konverteringen inte kommer att medföra några förändringar varken på redovisningssystemen eller belöningsystemen i företagen. Några företag förtydligar dock i båda fallen att det inte har gjort det i dagsläget, men att det kan komma framöver.

Ungefär en tredjedel av företagen, som har uppgett att de använder sig av två jämförelseår i redovisningen, anger att de var anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2003. För resterande företag, som har ett jämförelseår, är det ungefär hälften som svarar att de var anpassade den 1 januari 2004. Den andra hälften, som inte var anpassade den 1 januari 2004, uppger att de kommer att vara anpassade någon gång under 2004, hösten 2004, 1 januari 2005 (störst andel) respektive i mars 2005.

Vid granskningen av de mest omsatta företagens koncernredovisningar visade sig att det fanns tre företag som utmärkte sig väsentligt från de övriga. Både TeliaSonera och Stora Enso anger att de redan upprättar sina koncernredovisningar i enlighet med IAS/IFRS. Även Nokias redovisning

förefaller vara upprättad i enlighet med IAS/IFRS, men företaget anger det dock inte specifikt.

Majoriteten av företagen har skrivit om konverteringsarbetet och framhäver att de på ett eller annat sätt arbetar intensivt med att identifiera, planera och analysera de olika förändringar som kommer att påverka redovisningen. Ungefär hälften av företagen skriver om ett pågående konverteringsprojekt i företaget, knappt hälften skriver om att företagets rapporteringsrutiner håller på att ses över och ungefär en tredjedel nämner att utbildning av relevant personal har eller ska genomföras.

De standarder som företagen skriver kommer att skapa störst skillnader är IAS 39, IFRS 3 och IAS 19/RR 29. Hela 90 % av företagen anger att IAS 39 kommer att medföra skillnader. Motsvarande andelar för IFRS 3 och IAS 19/RR 29 och är 61 % respektive 57 %. Övriga standarder som en del företag skriver kommer att medföra skillnader är IAS 32 och IFRS 2.

5 Experternas syn på konverteringen till IAS/IFRS

I kapitlet redogörs för resultatet från de fyra intervjuer som utförts med Anita Karlsson, auktoriserad revisor, Sven-Arne Nilsson, redovisningsspecialist, Eva Törning, redovisningsspecialist och Ann-Margareth Wictorsson, redovisningsspecialist. Kapitlet initieras med en genomgång av konverteringsarbetet, vilket även innefattar tidsaspekten i detta arbete. Därefter presenteras konverteringsprojektet som följs av de olika typer av problem som kan uppstå vid konverteringen. Avslutningsvis behandlas de olika standarder som kan skapa omställningsproblem.

5.1 Konverteringsarbetet

Det finns de företag som hävdar att de redan är anpassade till IAS/IFRS. Respondenterna anser att detta inte stämmer eftersom företagen inte har insett kraven på alla upplysningar som ska vara med i redovisningen. En av respondenterna kallar det att företagen är anpassade till IAS/IFRS "light", de har anpassat resultat- och balansräkningarna så långt det går men har inte tagit hänsyn till upplysningskraven.

En annan respondent menar också att det är helt orealistiskt att företagen skulle ha varit klara den 1 januari 2004 eftersom öppningsbalansräkning måste baseras på den vanliga balansräkningen, i koncernredovisningen per den 31 december 2003. Öppningsbalansräkningen kommer företagen i bästa fall att arbeta med under 2004. För de företag som har två jämförelseår innebär det att öppningsbalansräkningen blir per den 1 januari 2003. Antal företag som var klara med sina förberedelser redan då var ganska marginell.

Företagen kan inte heller rent praktiskt vara klara med konverteringen eftersom det fortfarande finns några viktiga standarder, bl a IFRS 2 och IAS 39, som ännu inte har blivit antagna av EU. De flesta företag avvaktar med att implementera standarderna tills dessa har blivit antagna och godkända. Dessutom görs kontinuerliga förändringar av de standarder som har antagits, vilket innebär att företagen idag inte vet i vilken form vissa standarder kommer att gälla.

5.1.1 Tidsaspekten

Detta avsnitt behandlar respondenternas olika åsikter vad gäller tidsaspekten i påbörjandet av konverteringsarbetet. Nedan följer en presentation av vad respondenterna anser var tidigt respektive sent att påbörja processen.

En av respondenterna anser att företag som började tidigt med konverteringen av IAS/IFRS gjorde det i mitten av 2003. Detta eftersom IFRS 1 antogs först i mitten av 2003 och innan dess var det för företagen resursmässigt omotiverat att lägga ner mycket tid och resurser på konverteringsarbetet. Vidare anser respondenten att de stora företagen generellt satte igång med konverteringen till IAS/IFRS under 2003 medan de små företagen satte igång först under 2004. Dock började de företag som har två jämförelseår redan 2002. Respondenten uppger ingen tidpunkt gällande vad som kan anses vara sent att börja med konverteringsarbetet.

En annan respondent anser att de företag som började tidigt gjorde det 2002. Det arbete som påbörjades redan då var främst utbildning av personal, men trots att vissa företag började tidigt är respondenten av den uppfattningen att inga, eller mycket få företag är klara, inte ens så långt det går att vara klar. Respondenten har inte heller angett vad som enligt denne anses vara sent att påbörja konverteringen.

En tredje åsikt som en av respondenterna har är att de företag som började tidigt startade sitt konverteringsarbete redan 2001 och att de som inte började förrän 2003 får anses vara relativt sent ute. Respondenten anser även att den största delen av företagen inledde sitt arbete under 2002 och kommer att vara klara till den 1 januari 2005.

Slutligen har en annan respondent ytterligare en uppfattning om vad som kan anses vara tidigt. Respondenten är av den uppfattningen att de företag som började tidigt gjorde det redan hösten 1999 men då handlade det mest om värderingar och inte så mycket om upplysningar. De som var sena började i december 2003, mest för att de var tvungna att skriva något om konverteringsarbetet i koncernredovisningen.

Tre av respondenterna ser det inte som ett stort problem om inte företagen har kommit särskilt långt i konverteringsarbetet. Det kan dock bli problem om de inte kommer igång i mitten av 2004, t ex med öppningsbalansräkningen. En av respondenterna tycker dock att det är ett problem att företagen inte har kommit särskilt långt med konverteringen. Det varierar visserligen mellan olika företag men respondenten tror att det fortfarande är många företag som inte har vaknat ännu, trots att revisionsbyråerna t ex har haft träffar och utbildningar med sina kunder. Ofta är det de lite mindre företagen som inte har så stora resurser som är lite svårstartade. Vissa företag som är intresserade av förändringen är långt fram, medan vissa fortfarande tror att det inte berör dem. En annan anledning till att vissa företag inte har kommit så långt tror respondenten kan vara att det inte är så lätt att sätta sig in i allt rörande standarderna. Detta är ett problem, särskilt för små företag som inte har så stora resurser. Det gäller att i god tid samla in all den information man behöver för att inte hamna på efterkälken.

På företagsnivå gäller det att identifiera de standarder som ger störst avvikelser. Företagen kommer att få svårt att hinna med detta arbete om de väntar för länge med att ta tag i det. En av respondenterna tror att många företag verkar tro att allt går att lösa genom att ta in en utomstående konsult som hjälper till. Istället bör det vara någon ur den befintliga personalen som leder projektet så att kunskapen stannar inom företaget. Av samma åsikt är en annan av respondenterna men tillägger även att det blir allt mer information som måste samlas in både till koncernredovisningen och till delårsrapporterna. Redan i år har arbetet med 2003 års koncernredovisning, enligt respondenten, tagit längre tid att sammanställa jämfört med tidigare.

5.2 Konverteringsprojektet

I nedanstående avsnitt presenteras två av respondenternas åsikter gällande upprättandet av ett speciellt konverteringsprojekt. De andra två respondenterna har inte nämnt något om konverteringsprojektet och därmed framkommer inte deras åsikter i detta avsnitt.

Upprättandet av ett stort konverteringsprojekt har byråerna, enligt en av respondenterna, sett som en chans att sälja konsulttjänster. Byråerna vill sälja in hela projekt, medan företag endast är intresserade av att få svar på specifika frågor. Företagen vill inte låta konverteringen dra ut på tiden och bli stora projekt. De projekt som beskrivits i Balans kan därför förefalla mer komplicerade än vad de verkligen är menar respondenten. De stora företagen har troligtvis gjort det mesta internt. Att företag skapar projektorganisationer etc sker i väldigt liten utsträckning. Beroende på vad företagen är ute efter, säljer revisionsbyråerna olika mycket konsulttjänster vad gäller konverteringen till IAS/IFRS.

En av respondenterna menar att det finns en del företag som följer de olika faserna och upprättar projektorganisationer i enlighet med dessa. Uppskattningsvis tror respondenten att det är mindre än 20 % av företagen som arbetar på detta sätt. Det är de stora företagen som gör det. Många av de börsnoterade företagen är för små och har inte resurser till att upprätta en sådan organisation.

5.3 Problem vid konverteringen

I nedanstående avsnitt presenteras respondenternas åsikter om vad som kan skapa problem vid konverteringen. Först presenteras de övergripande problem som i stort sett kommer att påverka alla företag. Därefter presenteras mer specifika problem som kan uppstå i vissa företag vid konverteringen.

5.3.1 Övergripande problem för alla företag

Det största problemet för företagen är att standarderna har kommit så sent och att en del av dem ännu inte är antagna. Hade bestämmelserna kommit ut i tid hade företagen till stor del redan kunnat vara klara med konverteringen inför den 1 januari 2005 då reglerna börjar gälla. Dessutom har kontinuerliga förändringar och förbättringar av standarder medfört en försening av konverteringsarbetet.

Problem kan även uppstå om företag inte inser att konverteringen inte enbart är något för ekonomiavdelningen. Hela organisationen måste vara involverad och det är särskilt viktigt att styrelse eller ledning är aktiva i processen, menar en av respondenterna. Även beslut som måste tas på ledningsnivå ingår i konverteringsarbetet. Ett exempel är att i vissa standarder finns det huvudregel och alternativregel. Att besluta om vilken regel företaget ska gå efter är ett beslut för ledningen.

En av respondenterna menar att redovisning handlar mycket om kultur och det är viktigt att förankra konverteringsprocessen i hela organisationen så att de som ska utföra arbetet är införstådda med vad det innebär. Annars kan det bli problem. Som exempel menar respondenten att man t ex har olika uppfattningar om vad en personalkostnad är eller vad som är verkligt värde. Man kan ha olika uppfattningar om vad som ska ingå i dessa begrepp. Det är därför viktigt att begreppen definieras så att alla inom koncernen behandlar intäkter och kostnader likadant.

5.3.2 Specifika problem för vissa företag

Ett annat problem är att upplysningskraven i de nya standarderna kräver att IT-system och personal kan bearbeta informationen. Om inte styrelse eller ledning inser att det både kan vara tids- och kostnadskrävande att rapportsystemen förändras kan företaget i fråga få stora problem vid konverteringen. Än så länge finns det inte några datorprogram som kan hantera upp- och nedskrivningar i anläggningsregistret vilket också är ett problem. Om ett sådant program inte kommer inom det närmaste kan det bli tungt för företagen att hålla reda på upp- och nedskrivningar på individuella tillgångar.

Ett annat exempel på problem är enligt en av respondenterna att man har lokala bestämmelser i det enskilda företaget men att man måste rapportera uppåt i koncernen enligt IAS/IFRS. Hur ska dessa mellanskillnader hanteras? Oftast håller varje enskilt bolag reda på sina skillnader eftersom det inte anses vara moderföretagets uppgift. Det är dock viktigt att veta vem som har ansvaret för att hålla reda på skillnaderna som uppkommer. Koncernens principer "högst upp" måste gälla alla bolag i koncernen. Många ser kraven på att tillämpa IAS/IFRS som en chans att få in alla bolag inom koncernen i samma fålla eftersom detta kommer att underlätta redovisningen i framtiden.

En av respondenterna anser att en del företag kan ha problem med att kontrollera att dotterföretagen verkligen följer koncernens riktlinjer när det gäller upprättandet av finansiella rapporter och om de följer Redovisningsrådets rekommendationer. Vid övergången till de nya redovisningsreglerna kan det vara ett bra tillfälle att kontrollera detta. Dessutom styr man genom en sådan kontroll upp arbetet med konverteringen.

För en stor koncern kan det bli tungt att räkna om retroaktivt för jämförelseåret. En koncern som har verksamheter i olika länder kan även stöta på problem då man ska förklara vad konverteringen innebär.

5.4 Standarder som skapar omställningsproblem

Nedan, i avsnitt 5.4.1-5.4.3, presenteras en sammanställning av de specifika omställningsproblem som IAS 19/RR 29, IAS 39 och IAS 22/IFRS 3 förväntas medföra. I avsnitt 5.4.4 presenteras övriga standarder som kan vara problematiska.

5.4.1 IAS 19/RR 29

Problem som pensionsskulderna orsakar är inte om de ska klassificeras som avgifts- eller förmånsbestämda. Problemet ligger i att om de klassificeras som förmånsbestämda ska pensionsskulderna beräknas inför varje koncernredovisning. Idag finns det endast en handfull aktuarier som kan beräkna dessa. Beslutet som Redovisningsrådet har tagit om att alla inbetalningar till Alecta ska behandlas som förmånsbestämda har skapat stora problem. För tillfället kan inte Alecta ta fram pensionsskulden på individnivå som de nya bestämmelserna föreskriver men respondenterna tror att de förmodligen kommer att klara av att göra det till hösten 2004. En av respondenterna tror att företagen kan förledas och tro att de nya reglerna om pensionerna är problemfria eftersom de har gjort aktuariella beräkningar per den 31 december 2003. Dessa beräkningar är dock inte gjorda på individnivå och det är det som kommer att skapa problem.

Ett annat omställningsproblem med standarden är att bestämmelserna blir allt för komplexa så att företagen varken reder ut att följa dem eller kan kontrollera det. Det enda som man kan se som utomstående är vilken diskonteringsränta som har använts och eftersom bestämmelserna inte är glasklara finns det även risk för tolkningsproblem.

5.4.2 IAS 39

Det största problemet med IAS 39 är för tillfället att den ännu inte har blivit antagen. Anledningen till detta är att det i debatten om denna standard har varit mycket politik inblandat och banker har satt sig på tvären. Vid konverteringen till IAS 39 handlar mycket av arbetet om att bygga upp datasystem för att hålla reda på de olika derivatsystem som ett företag kan ha. Respondenterna anser att IAS 39 troligtvis skapar omställningsproblem i nästan alla berörda företag, mer i somliga och mindre i andra. Det som kan skapa omställningsproblem är t ex att alla derivat ska upp i balansräkningen och värderas. IAS 39 har inte bara inverkan på balansräkningen utan även på resultaträkningen. Dessutom har kraven på information ökat väsentligt och detta kan ställa till med problem för företagen.

5.4.3 IAS 22/IFRS 3

För tillfället är det IAS 22 som är aktuell, men den nya standarden IFRS 3 kommer att ersätta IAS 22 om den blir antagen av EU. Att IFRS 3 ersätter IAS 22 ses inte som ett problem i sig utan det är de nya reglerna om värdenedgångsprövning som kan ställa till omställningsproblem eftersom det är ett helt nytt sätt att resonera för svenska företag. Förändringarna inom koncernredovisningen är visserligen väl kända men kan ändå ställa till omställningsproblem. Enligt en av respondenterna ses förändringen som något positivt av många företag eftersom man med de nya reglerna slipper avskrivningar som påverkar resultatet. Företagen bör dock vara uppmärksamma på att tillvägagångssättet vid ett nedskrivningstest kan vara mer komplicerat än vad det först kan verka vara. En annan nyhet är kravet på indelning av kassagenererande enheter som också kan bli problematisk för företagen.

5.4.4 Övriga standarder som kan vara problematiska

Allmänt sätt tycker respondenterna att det inte är några andra standarder som är särskilt problematiska men för enskilda företag kan det vara så. IFRS 2 kan t ex skapa omställningsproblem för företag med optionsprogram. IFRS 2 har inte antagits av EU och man vet inte ännu hur stora omställningsproblemen kan bli.

Enligt en av respondenterna kan RR 25 (segmentredovisning), som delvis överensstämmer med IAS 14, vara tung att ta sig igenom och det är ett stort problem att man ännu inte vet hur det kommer att se ut. Respondenten menar vidare att intäktsredovisningen är svår och det är ett problem eftersom den är en central del av redovisningen. Respondenten tycker även att komponentavskrivning kan vara svår att anpassa sig till.

Enligt samma respondent kan gamla leasingavtal, IAS 17/RR 6:99, bli problematiska. Är avtalen ingångna som operationell leasing utan att vara det enligt de nya reglerna måste de i fortsättningen redovisas som finansiell leasing. De svenska övergångsreglerna gäller ej här.

5.5 Sammanfattning

Respondenterna menar att det är orealistiskt att företagen kan vara klara med konverteringen till IAS/IFRS. Detta eftersom alla standarder ännu inte är antagna och godkända av EU. Det är inte förrän de blir det som företagen kan anpassa sig fullt ut. En av respondenterna kallar det istället att företagen är anpassade till IAS/IFRS "light", vilket innebär att företagen har anpassat resultat- och balansräkningarna så långt det går men har ej tagit hänsyn till de utökade upplysningskrav som de nya reglerna för med sig.

Vid konverteringen kan det uppstå en mängd olika problem. Vissa problem uppstår i stort sett i alla företag medan andra endast drabbar vissa företag. Ett stort problem för alla företag är att en del standarder fortfarande inte har antagits och blivit godkända. Detta skapar enligt respondenterna osäkerhet i företagen och man väljer att avvakta med konverteringsarbetet istället för att ta itu med det. Ett annat övergripande problem är att om ett företag endast låter ekonomiavdelningen och inte hela organisationen delta i konverteringsarbetet kan stora problem uppstå vid konverteringen. Konverteringsarbetet måste förankras i hela företaget och det är viktigt att samtliga medarbetare har samma uppfattning om vad vissa begrepp innebär.

Både personal och IT-system måste kunna behandla all den nya information som en del företag kommer att behöva bearbeta. Har man inte de system som krävs eller om personalen inte är tillräckligt utbildad för att klara konverteringen uppstår stora problem i företagen. Ett annat problem är att vissa företag inte har samma bestämmelser i hela organisationen. I de enskilda företagen kanske man går efter lokala bestämmelser medan man i koncernen ska redovisa enligt IAS/IFRS. Detta kan vid konverteringsarbetet skapa stora problem. Det finns även de företag som har svårt att kontrollera att dotterföretagen verkligen följer koncernledningens föreskrifter. Konverteringen till IAS/IFRS är ett bra tillfälle för företagen att kontrollera hela koncernens redovisningsprinciper. Slutligen kan det för stora koncerner bli tungt att räkna om retroaktivt för jämförelseåret.

Avseende vilka standarder som kommer att skapa störst omställningsproblem vid konverteringen till IAS/IFRS är respondenterna eniga. De anser att de mest problematiska standarderna är IAS 19/RR 29, IAS 39 och IAS 22/IFRS 3. Några av respondenterna vill ytterligare nämna ett antal standarder som kan medföra omställningsproblem. Dessa är IFRS 2, RR 25 och IAS 17.

Det enda som respondenterna har helt olika uppfattningar om är när det kan ses som tidigt att ha påbörjat konverteringen och vad som kan anses vara sent. Respondenterna tycker att följande var tidigt respektive sent:

- Tidigt: 1999 – 2003
- Sent: 2003 (två av respondenterna har ej angett vad som kan anses vara sent, de andra två är av samma uppfattning.).

6 Slutdiskussion

I detta avslutande kapitel redogörs för vilka slutsatser som kan dras utifrån uppsatsens forskningsarbete och som besvarar forskningsfrågan: Hur långt har de noterade företagen kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS och vilka standarder samt affärsmässiga konsekvenser skapar störst omställningsproblem vid konverteringsarbetet? Därefter redogör vi för våra reflektioner över hur forskningsarbetet i uppsatsen hade kunnat göras annorlunda. Avslutningsvis presenteras förslag till fortsatt forskning inom ämnet.

6.1 Slutsatser

Teorin och de tre undersökningarna har kompletterat varandra och vi hade inte kunnat vara utan någon av dem. Trots detta måste vi ändå förhålla oss kritiskt till hur pass tillförlitliga de olika källorna har varit när vi nedan drar slutsatser kring resultaten. Varken genom enkätundersökningen eller innehållsanalysen kan några generella slutsatser dras. Vad gäller innehållsanalysen kan dock vissa slutsatser om de stora företagen dras. Intervjuerna är den del av undersökningen som inger mest förtroendegivande svar eftersom experternas åsikter är mer välgrundade och kvalificerade än företagens egna och väger, enligt vår mening, därför tyngre vid en jämförelse.

Slutsatserna kring den del av forskningsfrågan som behandlar hur långt företagen har kommit i sitt konverteringsarbete behandlas och besvaras i avsnitt 6.1.1 medan avsnitt 6.1.2 behandlar och besvarar vilka standarder samt affärsmässiga konsekvenser som skapar störst omställningsproblem.

6.1.1 Hur långt företagen har kommit

I teorin framgår risken för att företagen vaggas in i en falsk trygghet och riskerar att underskatta effekten av att implementera de standarder som ännu inte blivit översatta i Sverige. Ju mer komplext konverteringsprojektet förväntas bli desto viktigare är det att arbetet påbörjas i god tid. Idealbilden i teorin är ett företag som upprättar en omfattande projektorganisation och sedan arbetar intensivt med konverteringen. I intervjuerna framkommer det att ungefär vart femte företag uppskattas arbeta med ett konverteringsprojekt och att det då framförallt är de större företagen som arbetar på detta sätt. Denna uppskattning stöds i granskningen av de mest omsatta företagen där ungefär hälften av företagen uppger att de arbetar med konverteringsprojekt.

Vid granskningen av de mest omsatta företagen visade sig att det framförallt fanns två företag som utmärkte sig väsentligt från de övriga. Både TeliaSonera och Stora Enso anger nämligen att de redan helt och hållet upprättat sina koncernredovisningar i enlighet med IAS/IFRS. Denna framförhållning tyder på att fler företag skulle kunna vara så här långt framme i konverteringsarbetet. Enkätundersökningen tyder dock på att endast en tredjedel av företagen, som har uppgett att de använder sig av två jämförelseår, var anpassade till IAS/IFRS den 1 januari 2003. För resterande företag, som har ett jämförelseår, är det ungefär hälften som svarar att de var anpassade den 1 januari 2004. Gällande enkätundersökningen måste dock göras en reservation för att det kan finnas en del företag som är ungefär lika anpassade men som ändå kan ha svarat olika på frågan. Detta eftersom en del av företagen, som har svarat "Nej" har förtydligat att de var så gott som anpassade, men inte fullt ut. Om de med detta avser att de inte var anpassade fullt ut eftersom det inte gick att vara det, så var de i själva verket lika anpassade som de som har svarat "Ja" på frågan.

Trots att många företag fortfarande inte är anpassade till IAS/IFRS anser majoriteten av experterna idag att företagen över lag ligger tillräckligt långt fram. Företagen kan inte heller rent praktiskt vara klara med konverteringen eftersom det fortfarande finns viktiga standarder som ännu inte antagits av EU. De flesta företag avvaktar med att implementera standarderna tills dessa har blivit antagna och godkända. De menar dock att företagen kan komma att få problem om de inte kommer igång ordentligt i mitten av 2004 med t ex öppningsbalansräkningen. En av experterna anser dock att det redan idag är ett problem att företagen inte har kommit särskilt långt med konverteringen och tror att det är många företag som inte har vaknat ännu. Ofta är det de lite mindre företagen som inte har så stora resurser som är lite svårstartade.

Av de svar som vi har erhållit i enkätundersökningen utgör företag från Stockholmsbörsen 83 % av svarsfrekvensen. Detta tyder på att det framförallt är medelstora till stora företag som har besvarat enkäten. Om de större företagen kan antas ha kommit längre i sitt konverteringsarbete, enligt ovanstående resonemang, skulle detta innebära att andelen små företag som är anpassade är mindre än vad resultatet av enkätundersökningen har antytt, d v s mindre än hälften.

Sammanfattningsvis kan, om hur långt de noterade företagen har kommit med sitt arbete att konvertera till IAS/IFRS, inte några generella slutsatser dras. De större företagen kan dock förväntas ha kommit längre och arbeta mer intensivt och strukturerat än de mindre företagen. Enligt de uppgifter som har framkommit i intervjuerna och i innehållsanalysen kan slutsatsen dras att de större företagen i större utsträckning, än de små, arbetar i projektform med konverteringsarbetet. Många företag har emellertid mycket kvar att arbeta med i sin anpassning till IAS/IFRS. Inga varningsflaggor hängs dock i dagsläget upp för att företagen generellt sett inte skulle ha kommit tillräckligt långt i konverteringsarbetet.

6.1.2 Omställningsproblem

Det största problemet för företagen är att en del standarder fortfarande inte har antagits av EU samt att en del standarder fortfarande omarbetas. Detta skapar enligt experterna osäkerhet i företagen och man väljer att avvakta med konverteringsarbetet istället för att ta itu med det.

I teorin och intervjuerna framkommer det att de standarder som medför störst omställningsproblem är IAS 19/RR 29, IAS 39 och IAS 22/IFRS 3. Även i de mest omsatta företagens redovisning framkommer det att det är dessa tre standarder som medför störst skillnader jämfört med 2003 års redovisningsprinciper. I enkätundersökningen tillfrågades det direkt om någon av dessa tre standarder medför eller kommer att medföra problem. Enkätundersökningen visar dock att det endast är en minoritet som anser att standarderna kommer att medföra problem. Experterna tror att anledningen till att företagen inte bedömer att dessa standarder kan medföra problem är på grund av att de inte har kommit tillräckligt långt i konverteringsarbetet. När företagen befinner sig längre fram i sitt anpassningsarbete kan de komma att upptäcka att det dyker upp problem som företagen inte på förhand har förutsett. Det kan finnas olika förklaringar till varför åsikterna går isär om, huruvida dessa standarder medför problem. Det kan bero på det faktum att företagen inte vill kalla det för problem utan endast för merarbete, att företagen idag inte har kommit tillräckligt långt i sitt konverteringsarbete för att bedöma vidden av konverteringen eller att standarderna inte är så problematiska som de förefaller vara i teorin och som experterna menar.

Vad gäller de företag som är kunder hos Alecta kan man idag inte få den information som krävs för att kunna redovisa de förmånsbestämda pensionerna i enlighet med IAS 19/RR 29. Detta medför att företagen inte har behövt ta tag i de problematiska delarna av standarden och skulle kunna vara en förklaring till varför företagen menar att denna standard inte medför några omställningsproblem. Vad gäller IAS 39 visar enkätundersökningen att det finns mycket osäkerhet kring denna standard. Att standarden inte är antagen av EU medför att företagen fortfarande inte vet i vilken form implementeringen av standarden kommer att ske. Avseende IAS22/IFRS 3 är det en stor omställning att upphöra med avskrivningar på goodwill för att istället göra nedskrivningstest. Enligt en av experterna tycker flertalet företag att det är en positiv förändring då de slipper göra avskrivningar som påverkar resultatet. Det finns en risk för att företagen inte inser att den nya standarden kräver mycket tid och resurser och att det inte blir mindre resurskrävande att göra nedskrivningstest istället för årliga avskrivningar.

Utöver dessa standarder nämns både i teorin och i intervjuerna det utökade kravet på tilläggsupplysningar som ett omställningsproblem, eller åtminstone en faktor som kommer att innebära ett stort merarbete. Även nästan hälften av de mest omsatta företagen skriver att detta, framförallt genom IAS 32, kommer att medföra en stor skillnad jämfört med tidigare redovisningsprinciper.

I teorin anges att företagen kan komma att behöva se över belöningsystemen och att redovisningssystemen kan komma att behöva uppdateras som en affärsmässig konsekvens av konverteringen till IAS/IFRS. Majoriteten av företagen svarade dock i enkäten att konverteringen inte har medfört några konsekvenser för varken redovisningssystemen eller belöningsystemen. Flera företag förtydligar dock i båda fallen att det inte har medfört några konsekvenser i dagsläget, men att det kan komma framöver. Vad gäller belöningsystemen kan det tänkas att dessa konsekvenser inte uppmärksammas förrän företagen börjar beräkna sina nyckeltal utifrån IAS/IFRS. Är belöningsystemen däremot knutna till aktiekursen kommer belöningsystemen inte att påverkas av att redovisningen övergår till att följa IAS/IFRS.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att det största problemet för företagen vid konverteringsarbetet är osäkerheten kring vilka standarder som ska implementeras samt vilket utseende dessa kommer att anta. De individuella standarder som bedöms medföra störst omställningsproblem är IAS 39, IAS 19/RR 29 och IAS 22/IFRS 3. Många företag inser dock troligtvis inte hur pass stora omställningarna kan komma att bli och underskattar därmed omställningsproblemen. Enkätundersökningen tyder emellertid på att majoriteten av företagen själva inte bedömer att dessa eller några andra standarder kommer att medföra problem. Enkätundersökningen tyder även på att majoriteten av företagen inte har gjort några förändringar i varken belöningsystemen eller i redovisningssystemen. Detta resultat antyder att företagen inte har kommit tillräckligt långt i sitt konverteringsarbete för att kunna analysera huruvida detta kommer att bli en konsekvens av konverteringen.

6.2 Reflektioner

Vad gäller den teoretiska referensramen borde mer tid ha ägnats åt att söka efter fler varierande källor eftersom vi då hade kunnat styrka den teoretiska delen bättre.

Vad gäller empirin skulle vi, istället för att utföra intervjuerna och enkätundersökningen parallellt, istället först utfört intervjuerna och innehållsanalysen parallellt. Utifrån dessa skulle man sedan ha kunnat formulera bättre och mer användbara enkätfrågor. Ett annat tillvägagångssätt som också hade kunnat vara att föredra är att vi först hade utfört enkätundersökningen som en förundersökning och sedan använt oss av denna i våra intervjuer. Vi skulle även ha varit mer försiktiga i användandet av ordet problem i våra enkäter. Nästan alla har sin egen uppfattning om vad problem innebär. Om problem ändå skulle ha varit med i enkäten skulle vi varit noggrannare med att definiera vad vi menade med problem. Dessutom skulle vi i enkäten under frågorna som behandlade om företagen var anpassade vid ett visst datum formulerat om dem så att det klart och tydligt framgick att vi menade att de vid denna tidpunkt var anpassade så långt det var möjligt.

6.3 Förslag till framtida forskning

Under arbetets gång har nya frågor dykt upp i diverse ämnen som vore intressanta att vidare fördjupa sig inom. Dessa presenteras nedan.

Det vore intressant att granska företagens koncernredovisningar för räkenskapsåret 2005 när dessa publicerats och undersöka hur det gick. Uppstod tidsbrist? Vilka standarder medförde omställningsproblem och vilka blev de affärsmässiga konsekvenserna?

Ett annat förslag är att gå djupare in i företagen och undersöka på vilken nivå konverteringsarbetet till IAS/IFRS ligger. Är det hos ekonomiavdelningen, uppe i styrelsen eller i hela organisationen? Detta skulle kunna genomföras genom fallstudier på några utvalda företag.

Eftersom IAS 39 medför att företagen måste värdera sina finansiella instrument till verkligt värde vore det intressant att göra en innehållsanalys och därmed analysera hur standarden påverkar de finansiella instrumenten om och när standarden blir antagen av EU. Denna innehållsanalys skulle därmed kunna mynna ut i att man undersöker om värderingen av de finansiella instrumenten leder till större volatilitet i resultatet eller inte.

Ytterligare förslag till vidare forskning är att göra en fallstudie på ett eller ett fåtal företag med stora goodwill-poster och undersöka huruvida deras resultat påverkas mer eller mindre med nedskrivningstest jämfört med tidigare avskrivningar.

Intressant vore även, vad gäller Alectas arbete med att ta fram underlag för de noterade företagen som har förmånsbaserade pensioner hos dem, att göra en djupstudie i hur tidigare pensionsregler skiljer sig åt jämfört med IAS 19/RR 29.

Slutligen skulle man kunna göra fallstudier på TeliaSonera och Stora Enso för att undersöka huruvida de verkligen redovisar i enlighet med IAS/IFRS vilket de menar att de gör i sina koncernredovisningar för räkenskapsåret 2003.

Källförteckning

Publicerade källor

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur.

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

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi.

FAR (2004) *FARs samlingsvolym 2004 del 1, ÅRL 4 kap, 14 §*. FAR Förlag AB.

FAR (2003) *Internationella redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar*. FAR Förlag AB.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur.

Lundmark Jönsson, Birgitta (2002) "IAS-regler i koncernredovisningen – hur är läget?". *Balans*, Nr 12, 2002, s. 19-22.

Pettersson, Gertrud (1997) *Att skriva rapporter – Om formen och dess betydelse för innehållet*. Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet.

Rienecker, Lotte & Stray Jörgensen, Peter (2002) *Att skriva en bra uppsats*. Liber.

Rippe, Johan (2001) "Vägen mot IAS – skjut inte upp konverteringsprocessen!". *Balans*, Nr 6-7, 2001, s. 28-33.

Rundfeldt, Rolf (2002) "EU-parlamentet tog beslut om IAS från och med 2005". *Balans*, Nr 5, 2002, s. 46-47.

Statens offentliga utredningar (2003) 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag* betänkande av IAS-utredningen, Stockholm, Fritze.

Svenberg, Sven-Åke (2003) "Att tänka på inför övergången till International Financial Reporting Standards". *Balans*, Nr 10, 2003, s. 11-14.

Företagsinterna källor

IAS/IFRS – Övergång till internationella redovisningsstandarder (2003). Broschyr från Deloitte & Touche AB.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers Agenda nr. 1/2004 (2004). Broschyr från Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

Muntliga källor

Karlsson, Anita, Auktoriserad Revisor, Ernst & Young. Personlig intervju den 29 april 2004.

Myrdal, Jonas, chefsjurist NGM. E-post den 24 maj 2004.

Nilsson, Sven-Arne, Redovisningsspecialist, Deloitte. Personlig intervju den 27 april 2004.

Törning, Eva, Redovisningsspecialist, Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Personlig intervju den 26 april 2004.

Wachtmeister, Sten, handelschef Aktietorget. E-post den 24 maj 2004.

Wictorsson, Ann-Margareth, Redovisningsspecialist, KPMG. Personlig intervju den 11 maj 2004.

Elektroniska källor

AktieTorget hemsida,

http://www.aktietorget.se/bilder/nav_kurser.gif, 19 april 2004.

<http://www.aktietorget.se/dokument/avtalomanslutning2.htm>, 2004-05-07.

Alectas hemsida,

[http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/\\$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf](http://www.alecta.se/web/internet/lankdatabas.nsf/ByKey/Fraga_svar_IAS_040401.pdf/$file/Fraga_svar_IAS_040401.pdf), 3 maj 2004.

Dagens Industris hemsida,

<http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\01\15\96378.htm&Words=ifrs>, 15 april 2004.

<http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\01\26\97256.htm&Words=ias>, 15 april 2004.

<http://di.se/Scripts/Main/ReadMe.asp?SearchID=2004\03\19\102194.htm&Words=ias>, 15 april 2004.

Deloitte hemsida,

<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,2297,sid%253D6753%2526cid%253D26961,00.html>, 6 april 2004.

<http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm>, 17 maj 2004.

ELIN - databas,

Barker G, Richard (2003) *Trend: Global accounting is coming*,

[http://80-](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=0&did=000000319762081&SrchMode=1&sid=7&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185525&clientId=53681)

[proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=0&did=000000319762081&SrchMode=1&sid=7&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185525&clientId=53681](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=0&did=000000319762081&SrchMode=1&sid=7&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185525&clientId=53681), 10 maj 2004.

Gornik-Tomaszewski, Sylwia och McCarthy N, Irene (2003) *Cooperation between FASB and IASB to achieve convergence of accounting standards*,

[http://80-](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=78&did=000000327542281&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185257&clientId=53681)

[proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=78&did=000000327542281&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185257&clientId=53681](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=78&did=000000327542281&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185257&clientId=53681), 10 maj 2004.

Thomas, Alison (2003) *Turning confusion to competitive advantage*,

[http://80-](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=34&did=000000437493251&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185082&clientId=53681)

[proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=34&did=000000437493251&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185082&clientId=53681](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdweb?index=34&did=000000437493251&SrchMode=1&sid=5&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1084185082&clientId=53681), 15 april 2004.

Europeiska Unionens hemsida,

[http://europa.eu.int/eur-](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2004/l_111/l_11120040417sv00030017.pdf)

[lex/pri/sv/oj/dat/2004/l_111/l_11120040417sv00030017.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2004/l_111/l_11120040417sv00030017.pdf),
17 maj 2004.

Finansportalens hemsida,

<http://www.finansportalen.se/finanslexiconv.htm>, 16 maj 2004.

IASB:s hemsida,

<http://www.iasb.org/about/general.asp>, 12 maj 2004.

<http://www.iasb.org/about/iasb.asp>, 12 maj 2004.

http://www.iasb.org/standards/ifrs_2.asp, 17 maj 2004.

KPMGs hemsida,

http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=17335, 1 april 2004.

http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=26670, 15 maj 2004.

http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=13908, 6 april 2004.

http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&extendedPath=2&id=8395,
6 april 2004.

Nordic Growth Markets hemsida,

<http://www.ngm.se/gr/buttons/buttonStockListSwe2.gif>, 19 april 2004.

http://www.ngm.se/se/Downloads/Noteringsavtal_NGM_Official_NGM_Equity_Bilaga_3.pdf, 7 maj 2004.

Redovisningsrådets hemsida,

<http://www.redovisningsradet.se/URA42.pdf>, 3 maj 2004.

Regeringens hemsida,

http://www.regeringen.se/pdf/propf_2004.pdf, 11 april 2004.

SPP:s hemsida,

http://www.spp.se/privat/om_din_pension/sa_fungerar_din_pension/tjanstepension/itp.asp, 16 maj 2004.

Stockholmsbörsens hemsida,

<http://domino.omgroup.com/www/InfoSupervision.nsf/5a8e889fb87a86dec12569b600504bf5/53bce0cad1e09c48c1256de3005068ac>, 7 maj 2004.

<http://domino.omgroup.com/www/InfoSupervision.nsf/PublicArchiveNews!OpenView&Start=1&Count=200&Expand=2#2>, 7 maj 2004

<http://www.stockholmsborsen.se/overvak/index.asp?lank=6&lang=swe>,
19 april 2004.

<http://www.stockholmsborsen.com/stocklist.asp?lang=swe&list=SSE2&group=Kursnoteringar&listName=A-listan,%20mest%20omsatta>, 3 maj 2004.

<http://www.stockholmsborsen.se/stocklist.asp?lang=swe&list=SSE37&group=Kursnoteringar&listName=Alla aktier>, 19 april 2004.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers hemsida,

http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_europas_krav.html, 6 april 2004.

http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_konvertering.html, 6 april 2004.

<http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/20040331.html>,
15 maj 2004.

Bilaga 1

Enkätundersökningen

Hej!

Vänligen vidarebefordra detta mail till redovisningschefen *alternativt* ekonomichefen på Ert företag.

Vi är fyra studenter på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet som skriver en C-uppsats om de noterade företagens konvertering till IAS/IFRS. Vi skulle vara oerhört tacksamma om Ni kan ta Er fem minuter till att fylla i nedanstående enkät. Enkäten består till största delen av ja- och nej-frågor som går snabbt att besvara. Den skickas ut till alla noterade företag i Sverige. Detta är en förberedande undersökning som kommer att kompletteras med intervjuer med auktoriserade revisorer.

Ni kan fylla i Era svar efter varje fråga i mailet som Ni sedan returnerar till avsändaradressen. Eventuella frågor kan även skickas till avsändaradressen. Svaren Ni ger kommer inte att kopplas till Ert företag. Eftersom vi har begränsat med tid är det till stor hjälp för oss om vi får Ert svar senast **den 5 maj**.

Tack för att Ni tog Er tid att svara.

Med vänliga hälsningar

Malin Andersson
Hanna Lawitz
Rickard Olsson
Jenny Svensson

Enkätundersökning i de noterade företagens konvertering till IAS/IFRS

1. Ange företagsnamn
2. Ange Er befattning/titel

3. Har någon av följande rekommendationer medfört, eller bedömer Ni kommer att medföra, problem vid konverteringen:
 - a. IAS 19/RR 29 (pensioner)? Svara Ja/Nej
 - b. IAS 39 (finansiella instrument)? Svara Ja/Nej
 - c. IAS 22 (goodwill)? Svara Ja/Nej
 - d. Någon eller några andra?

4. Har konverteringen medfört några förändringar i Ert redovisningssystem?
Svara Ja/Nej

5. Har konverteringen medfört några förändringar i Ert belöningssystem?
Svara Ja/Nej

6. Använder Ni två jämförelseår i Er årsredovisning?
Svara Ja/Nej

7. Om Ni har svarat Nej på fråga 6 hoppa till fråga 8. Om Ni har svarat Ja besvara följande fråga: Var Ert företag anpassat till IAS/IFRS:s redovisningsstandarder den 1 januari 2003?
Svara Ja/Nej

8. Var Ert företag anpassat till IAS/IFRS:s redovisningsstandarder den 1 januari 2004?
Svara Ja/Nej

9. Om Ni har svarat Nej på föregående fråga – när beräknar ni att Ert företag kommer att vara anpassat för IAS/IFRS?

Bilaga 2

Övergripande intervjufrågor

1. Hur långt har era klienter kommit med implementeringen av IFRS/IAS?
Var de färdiga 1 januari 2004 respektive 1 januari 2003?
2. Vilka är de övergripande problemen med implementeringen av IFRS/IAS?
3. Har följande rekommendationer skapat problem, i så fall vilka:
IAS 19/RR 29 (pensioner)?
IAS 39 (finansiella instrument)?
IAS 22 (goodwill)?
4. Är det någon annan rekommendation ni upplever som speciellt problematisk?
5. Ser ni det som något problem om företagen inte kommit särskilt långt?
6. Har ni något mer att tillägga?
7. Vet ni någon annan som vi kan intervjuja?

Bilaga 3

De 28 mest omsatta företagen på Stockholmsbörsens A-lista

1. ABB
2. Autoliv
3. Assa Abloy
4. Atlas Copco
5. Astra Zeneca
6. Electrolux
7. Ericsson
8. FöreningsSparbanken
9. Gambro
10. Getinge
11. Holmen
12. Investor
13. Nordea
14. Nokia
15. Sandvik
16. SCA
17. Skandia Försäkrings AB
18. SEB
19. Securitas
20. Svenska Handelsbanken
21. Skanska
22. SKF
23. SSAB
24. Stora Enso
25. Swedish Match
26. TeliaSonera
27. Trelleborg
28. Volvo