

Högskolan i Halmstad
Sektionen för Ekonomi och Teknik
Ekonomprogrammet

Revisorer i Sverige och Danmark

*- En studie kring svenska respektive danska revisorers syn på IAS 36,
IAS 38 och IFRS 3*

Uppsats i företagsekonomi, 15 hp
Slutseminarium: 080604

Författare:
af Kleen Ae-Ree, 860806
Modig Malin, 831001
Handledare: Titti Eliasson
Examinatorer: Johan Dergård & Titti Eliasson

Författarnas tack

Vi vill tacka vår handledare Titti Eliasson för hennes stöd och uppmuntran under uppsatsens gång.

Vi vill även tacka de två revisorer som ställt upp på intervjuer, genom ert engagemang och er visdom kring ämnet IFRS gjorde ni våra intervjuer möjliga.

Tack till våra opponenter för era konstruktiva åsikter och kommentarer.

Vi vill till sist tacka våra familjer för allt stöd och uppmuntran ni har givit oss.

Halmstad, den 28 maj 2008

Ae-Ree af Kleen

Ae-Ree af Kleen

Malin Modig

Malin Modig

Sammanfattning

Sedan 2005 måste alla börsnoterade företag samt de företag som upprättar en koncernredovisning tillämpa IFRS regelverk. Bakgrunden tar upp revisorers åsikter kring införandet av IFRS samt varför man valde att införa IFRS regelsystem. Bakgrunden har därför naturligt lett oss in på uppsatsens problemformulering *"Hur ser svenska respektive danska revisorer på problematiken kring de internationella redovisningsstandarderna, IFRS, angående immateriella tillgångar?"* Syftet med uppsatsen är att ta reda på ifall IFRS har medfört en harmonisering mellan länders olika redovisningar. Vi har valt att titta på standarderna IAS 36, IAS 38 samt IFRS 3 som reglerar immateriella tillgångar. Under uppsatsens gång har två revisorer intervjuats som berättar med egna ord vad transformeringen har inneburit samt vilka konsekvenser IFRS har medfört. Införandet har varit delvis negativt för de mindre företagen då de oftast inte har den kompetens som IFRS kräver. Det har även blivit dyrare för revisionsbyråerna sedan implementeringen. Den svenska revisorn anser att det är svårt att uppnå en harmonisering då IFRS kräver mycket egna tolkningar och antaganden. Den danska revisorn menar på att redovisningarna har blivit mer likartade sedan införandet av IFRS men att de fortfarande är en aning nationellt präglade. Intervjuerna och den teori vi har använt ledde fram till slutsatsen att full harmonisering inte har uppkommit ännu och att IFRS redovisningsstandarder angående immateriella tillgångar är svårtolkade. De revisorer vi intervjuat poängterar att man måste vara väl insatt i IFRS för att kunna göra dessa antaganden och tolkningar på ett korrekt vis.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	3
1.4 SYFTE	3
2 TEORETISK REFERENSRAM	4
2.1 ANGLOSAXISK OCH KONTINENTAL REDOVISNINGSTRADITION	4
2.2 IAS 36	4
2.2.1 Jämförelse mellan IAS 36 och svensk redovisningsrekommendation	5
2.2.2 Jämförelse mellan IAS 36 och dansk redovisningsrekommendation	5
2.3 IAS 38	5
2.3.1 Jämförelse mellan IAS 38 och svensk redovisningsrekommendation	6
2.3.2 Jämförelse mellan IAS 38 och dansk redovisningsrekommendation	7
2.4 IFRS 3	7
2.4.1 Jämförelse mellan IFRS 3 och svensk redovisningsrekommendation	8
2.4.2 Jämförelse mellan IFRS 3 och dansk redovisningsrekommendation	8
2.5 IMPLEMENTERING AV IFRS	8
2.5.1 Implementeringen av IAS 36	9
2.5.2 Implementeringen av IAS 38	10
2.5.3 Implementeringen av IFRS 3	10
2.6 SAMMANFATTNING AV TEORETISK REFERENSRAM	10
3 METOD	12
3.1 VAL AV METOD	12
3.2 LITTERATURGENOMGÅNG	12
3.3 EMPIRISK STUDIE	12
3.3.1 Val av respondenter	12
3.3.2 Metod för datainsamling	13
3.3.4 Metod för dataanalys	13
3.3.5 Trovärdighet	13
3.3.6 Alternativa metodval och metodkritik	14
4 EMPIRI	15
4.1 ERNST & YOUNG	15
4.1.1 Intervju med revisor S	15
4.1.2 Implementeringen av IFRS	15
4.1.3 IAS 36, IAS 38 och IFRS 3	16
4.1.4 IAS 36	16
4.1.5 IAS 38	17
4.1.6 IFRS 3	17
4.2 DELOITTE	18
4.2.1 Intervju med revisor D	18
4.2.2 Implementeringen av IFRS	18
4.2.3 IAS 36, IAS 38 och IFRS 3	19
4.2.4 IAS 36	20
4.2.5 IAS 38	20
4.2.6 IFRS 3	21
4.3 UPPGIFT OM FORSKNING OCH UTVECKLING	21
5 ANALYS	23
5.1 IMPLEMENTERINGEN AV IFRS	23

5.2 IAS 36, IAS 38 OCH IFRS 3.....	24
5.3 IAS 36	24
5.4 IAS 38	25
5.5 IFRS 3	25
5.6 UPPGIFT OM FORSKNING OCH UTVECKLING	25
5.7 TIDIGARE FORSKNING	26
6 SLUTSATSER.....	28
6.1 FORTSATT FORSKNING	29
KÄLLFÖRTECKNING	30
BILAGA	34

1 INLEDNING

I det inledande kapitlet vill vi ge läsaren en inblick kring IFRS och dess komplexitet vid redovisning av immateriella tillgångar. Här presenteras bakgrunden till problemet, problemdiskussionen samt syftet med uppsatsen.

1.1 Bakgrund

En ökad internationalisering av ekonomin är en av anledningarna till att redovisningen måste utvecklas. Tidigare var det svårt att jämföra två länders redovisningar då varje lands redovisningssystem var utvecklade på en nationell nivå. (Johansson, Johansson, Marton & Pautsch, 2004) Redovisning är affärlivets språk och måste därför verka på en internationell nivå för att kunna tillämpas överallt (Artsberg, 2005).

International Accounting Standards Board, IASB, är en internationell organisation som bildades år 1973 av 10 medlemsländer med sitt huvudsäte i London. Idag har organisationen cirka 140 medlemmar, revisorsföreningar, från mer än 100 länder. IASBs mål är att skapa harmoniserade och instruktiva redovisningsprinciper till medlemsländerna. (Elling, 2002) 14 medlemmar från nio länder utgör IASBs styrelse, styrelsemedlemmarna är uppdelade i olika grupperingar där de företräder som normgivare, revisorer, företag och användare (Artsberg, 2005). IASB ger ut redovisningsstandarderna IFRS och IASBs föregångare International Accounting Standards Committee, IASC gav ut de tidigare standarderna IAS (Westermark, 2005).

EU har sedan 1970-talet försökt att harmonisera medlemsländernas lagstiftning. Det är ett svårt uppdrag då det finns flera redovisningskulturer inom EU som har olika traditionella redovisningssynsätt och redovisningsprinciper. Kommissionen har haft som uppdrag sedan den 12 mars 2002 att ta fram gemensamma regler som bygger på IASBs normer, detta i ett försök att uppnå harmonisering. (Artsberg, 2005) Från och med den 1 januari 2005 blev det obligatoriskt för alla noterade företag inom EU att upprätta koncernredovisning genom att tillämpa de internationella redovisningsprinciperna. De redovisningsprinciper som skall användas är IFRS och IAS. (FAR, 2007)

Den svenska regeringen ser ett flertal fördelar med införandet av IAS/IFRS, jämförbarheten kommer att öka mellan de svenska och de utländska företagens årsredovisningar samt att det underlättar för svenska företag att etablera sig på den utländska marknaden. Regeringen menar också att det underlättar för noterade företag när de upprättar sin koncernredovisning då alla noterade företag går efter samma regler och principer. (Westermark, 2005)

Enligt Marton (2007) så var revisorernas reaktion på införandet av IFRS att det var invecklat, besvärligt och dyrt att införa. En svårighet med IASBs standarder är att de är svårtolkade och svåra att tillämpa i praktiken. Det beror delvis på att standarderna är ganska abstrakta och principbaserade då de ska kunna appliceras av alla företag världen över. Detta leder till att standarderna kan uppfattas som vaga i sin vägledning. Man kan dock inte kompensera denna vaga vägledning genom en tillämpning av praxis och god sed fullt ut då dessa begrepp är väldigt nationellt uppbyggda. Svårigheten för IASB är att ta fram normer som skall fungera internationellt.

Enligt Artsberg (2005) har processen för att ta fram redovisningsrekommendationer gällande immateriella tillgångar varit en lång och komplicerad process för IASB. IAS 38 definierar en immateriell tillgång som ”*en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form*” [1]. Några exempel på immateriella tillgångar kan vara varumärken, licenser, patent, forskning & utveckling och rättigheter [2]. Idag investerar företag mer i immateriella tillgångar än i materiella tillgångar menar Artsberg (2005).

1.2 Problemdiskussion

Från och med den 1 januari 2005 måste som sagts tidigare alla börsnoterade företag tillämpa IFRS/IAS inom sin koncernredovisning. Revisorerna anser idag att IFRS standarderna är väldigt svårbegripliga, normgivarna menar dock på att man tyvärr inte kan undvika denna komplexitet. Även standardernas språk är komplicerat vilket leder till en ökad risk för missförstånd vid tillämpandet. (Johansson et al., 2004)

Enligt Buisman (2007) anses IFRS regelverk vara principbaserat och ännu finns det inte en allmän accepterad definition av vad som menas med en principbaserad standard. En del anser att man kan göra egna bedömningar och följa sin egen intuition i redovisningens gång. Detta leder till en minskad jämförbarhet samt att resultatet är missvisande även då reglerna har följts.

Efter två år med IFRS har det visat sig att företagsförvärv i samband med goodwill och övriga immateriella tillgångar är ett stort problem. Idag skrivs endast övriga immateriella tillgångar av vilket leder till olika resultatbelastningar för företag, dvs. företag med mycket goodwill tenderar att få ett lägre resultat än företag som redovisar mycket övriga immateriella tillgångar. (Malmqvist, 2007) Enligt Nilsson et al (2007) finns det många argument både för och emot aktivering eller kostnadsföring av immateriella tillgångar. Om en immateriell tillgång kommer att generera ekonomiska fördelar i framtiden bör företaget aktivera den immateriella tillgången samt kontinuerligt göra avskrivningar. En investering i immateriella tillgångar är dock alltid en osäker investering, väljer företaget att aktivera kommer det att leda till en minskad tillförlitlighet i företagets redovisning. Ingen kan i förväg bevisa att en immateriell tillgång kommer att tillföra intäkter för företaget. Motsättningar mellan relevans och tillförlitlighet är något som normbildarna måste ta hänsyn till när de skapar standarderna.

Enligt Elling (2002) anser många att goodwill inte uppfyller definitionen på en immateriell tillgång. Detta eftersom goodwill i sig inte skapar framtida ekonomiska fördelar men innehar ett värde genom ett samspel mellan identifierbara och icke-identifierbara tillgångar. Efter flera års diskussioner har dock de myndigheter som ger ut redovisningsstandarder beslutat att goodwill ska betraktas som en tillgång.

1.3 Problemformulering

Bakgrunden och problemdiskussion har lett oss fram till vår problemformulering.

Hur ser svenska respektive danska revisorer på problematiken kring de internationella redovisningsstandarderna, IFRS, angående immateriella tillgångar?

1.4 Syfte

Uppsatsens syfte är att se hur svenska respektive danska revisorer uppfattar den problematik som finns kring redovisningsstandarderna IAS 36, IAS 38 samt IFRS 3. Har de internationella redovisningsstandarderna angående immateriella tillgångar lett till harmonisering i redovisningen mellan EU-länderna Sverige och Danmark?

2 TEORETISK REFERENSRAM

I referensramen tar vi först upp de traditionella redovisningstraditionerna och går sedan in på de internationella redovisningsstandarderna IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 som behandlar immateriella tillgångar. Inom varje teori ges även väsentliga skillnader mellan de internationella redovisningsprinciperna och svensk- respektive dansk redovisningsreglering. I slutet går vi igenom implementeringen av IFRS.

2.1 Anglosaxisk och kontinental redovisningstradition

I ett historiskt perspektiv har Danmark ett nära förhållande med England vilket har lett till att Danmark är starkt influerad av den anglosaxiska redovisningstraditionen (Fagerström & Lundh, 2006). Att följa den anglosaxiska redovisningstraditionen innebär att redovisningen är mer informativ och öppen det vill säga man går efter traditioner och praxis (Artsberg, 2005). Danmarks redovisning har historiskt haft få lagar vilket har inneburit att redovisningen har varit väldigt flexibel. Sverige har historiskt sett influerats av den kontinentala traditionen. Den kontinentala redovisningstraditionen har en stark koppling till lagar, regler och bygger på ett nära förhållande mellan redovisningssystemet och skatteberäkningen. (Fagerström & Lundh, 2006)

Enligt anglosaxisk tradition ska en redovisning vara ”true and fair”, alltså ska redovisningen ge en rättvisande bild av verkligheten och det är tillåtet att avvika från lagar och standarder för att kunna spegla verkligheten. Den kontinentala traditionen menar istället att en rättvisande bild innebär att redovisningen ska stämma överens med lagar och standarder. IASBs standarder bygger på den anglosaxiska redovisningstraditionen vilket har medfört att länder som tillhör den kontinentala traditionen såsom Sverige har kommit att utvecklas mer åt det anglosaxiska hållet. (Smith, 2006)

2.2 IAS 36

Standarden omfattar de flesta typer av tillgångar bland annat immateriella tillgångar. Syftet med IAS 36 är att den tar upp de metoder som ett företag måste använda för att kontrollera att deras tillgångar inte är för högt värderade. En tillgång eller en kassagenererad enhet, den minsta identifierbara grupp av tillgångar, är för högt värderad när det redovisade värdet är högre än nuvärdet av det inbetalningsöverskott som tillgången förväntas ge genom försäljning. Ett företag som har en tillgång värderad till det redovisade beloppet har gjort avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning. En tillgång som värderats för högt skall skrivas ned enligt standarden. Standarden beskriver också hur ett företag ska gå tillväga vid en återföring av en nedskrivning. [3]

Ett företag skall årligen pröva en immateriell tillgång med obegränsad nyttjandeperiod ifall den minskat i värde oavsett om det finns en indikation på värdeminskning eller inte. Företaget måste då beräkna tillgångens återvinningsvärde. Även goodwill som förvärvats genom rörelseförvärv måste årligen prövas för en eventuell värdeminskning. Med återvinningsvärde menar man en tillgång vars värde är det högre av dess verkliga värde minus

försäljningskostnader och dess nyttjandevärde. Nyttjandevärdet är nuvärdet av vad en tillgång förväntas att inkassera i intäkter åt företaget i framtiden. [3]

Om ett företag måste göra en nedskrivning eller återföring på sina tillgångar skall företaget enligt standarden lämna upplysningar där dessa bland annat tar upp de omständigheter som lett till en nedskrivning eller återföring. Några exempel på indikationer att en värdeminskning har skett kan vara att tillgångens marknadsvärde har minskat, tillgången synes vara tekniskt föråldrad eller att de ekonomiska fördelar som tillgången förväntas ge har varit lägre än väntat. [3]

2.2.1 Jämförelse mellan IAS 36 och svensk redovisningsrekommendation

Både IAS 36 och RR 17 kräver att ett företag skall skriva ner sin tillgång om det finns indikationer på värdeminskning. Däremot avviker IAS 36 och RR 17 från den svenska årsredovisningslagen som säger att värdeminskningen måste vara bestående för att man ska göra en nedskrivning. Man kan dock hävda att IAS 36 och RR 17 endast redovisar bestående värdeminskningar då de använder sig av en teknik som beräknar betalningsflöden i verkligt värde. (Fagerström & Lundh, 2006)

I kassagenererande enheter där vissa immateriella tillgångar inkluderas kan det uppstå problem vid kostnadsföring genom att en jämförelse mellan nyttjandevärdet och det bokförda värdet inte ger en rättvis bild och detta tar inte IAS 36 och RR 17 hänsyn till (Johansson, 2002).

2.2.2 Jämförelse mellan IAS 36 och dansk redovisningsrekommendation

I Danmark finns det ingen direkt dansk översättning av IAS 36 i form av en rekommendation (Deloitte, 2005).

2.3 IAS 38

Syftet med standarden är att den ska behandla de immateriella tillgångar som inte direkt inkluderas av andra standarder (Westermarck, 2005). Definitionen på vad en immateriell tillgång är ”*en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk form*” [1]. En immateriell tillgång är till skillnad från en materiell tillgång något abstrakt som inte går att ta på. För att ett företag ska kunna aktivera en immateriell tillgång i sin balansräkning krävs det att företaget har kontroll över sin resurs och att den fordras ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden samt att man kan bedöma anskaffningsvärdet på ett pålitligt vis. [2]

IAS 38 tillåter två metoder för att värdera en immateriell tillgång vid ett bokslut, huvudprincipen, anskaffningsmetoden, och alternativ princip, omvärderingsmetoden. Enligt huvudprincipen värderas den immateriella tillgången till anskaffningsvärdet medan den alternativa principen tillåter företaget att värdera sin immateriella tillgång till det aktuella verkliga värdet. [2] Med det menar IAS 38 marknadsvärdet justerat med ackumulerade avskrivningar eller nedskrivningar (Fagerström & Lundh, 2005). För att en immateriell tillgång ska anses vara identifierbar måste man tydligt kunna särskilja tillgången från

goodwill. En immateriell tillgång är avskiljbar då den kan särskiljas från andra immateriella tillgångar. En tillgång är en resurs som företaget har kontroll över och som sannolikt kommer generera framtida ekonomiska fördelar i framtiden. [2]

IAS 38 delar upp internt upparbetade immateriella tillgångar i en forskningsfas och en utvecklingsfas för att lättare kunna avgöra utifall det kan förekomma en aktivering. Utgifter som förekommer i forskningsfasen ska alltid kostnadsföras och anses därmed inte som en internt upparbetad immateriell tillgång. Anledningen till att man inte får redovisa en immateriell tillgång som uppkommer genom forskning i balansräkningen beror på att i ett projekts forskningsfas går det inte att visa med tillförlitlighet att tillgången kommer att generera framtida intäkter till företaget. Med forskningsverksamhet menar man till exempel när ett företags verksamhet syftar till att få fram ny kunskap. En immateriell tillgång som uppstår genom utveckling får redovisas i balansräkningen om företaget uppfyller alla kriterier för en aktivering. Då ett projekts utvecklingsfas har kommit längre än forskningsfasen förekommer det lättare en identifiering av den immateriella tillgången vilket leder till att man lättare kan påvisa att tillgången kommer att ge framtida intäkter. En immateriell tillgång som har aktiverats ska också skrivas av systematiskt över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden kan vara antingen begränsad eller obegränsad. [2] Immateriella tillgångar med en begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt från den tidpunkt de har aktiverats. Däremot ska immateriella tillgångar med en obegränsad nyttjandeperiod inte skrivas av, utan de ska årligen prövas ifall det finns ett nedskrivningsbehov. (Ernst & Young, 2007)

Goodwill som uppstår i samband med företagsförvärv kan definieras som *”en betalning för förväntade framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och att redovisa separat”* [4]. Man kan alltså säga att goodwill är ett slags mervärde som ska aktiveras (Elling, 2002). Internt upparbetad goodwill kan inte identifieras och värderas på ett tillförlitligt sätt, man får därför inte tillämpa en aktivering. Goodwill skrivs inte av utan prövas årligen för värdenedgång, det vill säga man undersöker ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov. [2]

2.3.1 Jämförelse mellan IAS 38 och svensk redovisningsrekommendation

IAS 38 och RR 15 är relativt lika då RR 15 bygger på IAS 38. Dock avviker RR 15 från IAS 38 då RR 15 endast tillåter huvudprincipen som värderingsmodell. (Fagerström & Lundh, 2005) Varför RR 15 avviker från IAS 38 beror på att den svenska årsredovisningslagen endast tillåter huvudprincipen och inte den alternativa principen och RR 15 ska vara förenlig med årsredovisningslagen (Johansson, 2002). I och med att IAS 38 tillåter den alternativa principen medför det att det uppkommer fler skillnader mellan den internationella redovisningsstandarden och RR 15, till exempel behandling av restvärde. Om en immateriell tillgång har värderats till anskaffningsvärdet bör tillgångens restvärde vara 0 vid nyttjandeperiodens slut då anskaffningsvärdet inte kan omvärderas. Värdering till det aktuella verkliga värdet innebär att man vid varje omvärderingstidpunkt gör en ny beräkning av tillgångens värde med dagens priser. Ytterligare en skillnad är att RR 15 säger att goodwill ska följa samma regler för immateriella tillgångar angående avskrivning. IAS 38 menar på att goodwill inte ska skrivas av utan istället årligen prövas ifall det finns ett nedskrivningsbehov. (Fagerström & Lundh, 2005)

2.3.2 Jämförelse mellan IAS 38 och dansk redovisningsrekommendation

De danska reglerna avviker en del ifrån IAS 38 och ett exempel är att dansk årsredovisningslag inte tillåter en uppskrivning av immateriella tillgångar. Angående nyttjandeperioden säger IAS 38 att den kan vara antingen begränsad eller obegränsad, den danska årsredovisningslagen menar istället på att nyttjandeperioden maximalt kan vara 20 år. IAS 38 kräver att företaget måste ge vissa tilläggsupplysningar, däribland om årets forskning- och utvecklingsutgifter de valt att kostnadsföra, denna sorts tilläggsupplysning finns inte reglerad i dansk årsredovisningslag eller i de danska rekommendationerna. (Deloitte, 2005)

2.4 IFRS 3

IFRS 3 har som syfte att fastställa hur ett företag ska utforma sin finansiella rapportering vid ett rörelseförvärv. Standarden anger att företagen måste använda förvärvsmetoden vid redovisning av rörelseförvärv. Ett rörelseförvärv har genomförts när flera separata företag eller verksamheter går ihop och blir en rapporterende enhet där förvärvaren brukar erhålla ett bestämmande inflytande över den förvärvade enheten. När ett företag förvärvar en grupp av tillgångar eller nettotillgångar som inte utgör en rörelse skall kostnaderna och skulderna som hänförs till förvärvet fördelas ut på de enskilda tillgångarna. [5] Förvärvsmetoden innefattar tre steg, *”identifiering av förvärvare, beräkning av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet och fördelning, vid förvärvstidpunkten, av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv på förvärvade tillgångar och övertagna skulder samt eventualförpliktelser”* [6].

Förvärvade identifierbara immateriella tillgångar måste kunna avskiljas från goodwill. Samtliga tillgångar, skulder, kostnader samt ansvarsförbindelser ska vid ett rörelseförvärv värderas till anskaffningsvärdet. Däremot ska de tillgångar, skulder, kostnader och ansvarsförbindelser som uppfyller kriterierna för redovisning till verkligt värde värderas till sitt verkliga värde, dock inte anläggningstillgångar. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och det verkliga värdet skall omedelbart redovisas i resultaträkningen som ett överskott. [5]

Goodwill ska vid förvärvstidpunkten redovisas som en tillgång och värderas till sitt anskaffningsvärde. [5] Tillgångsposten kan definieras som *”en betalning för framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och inte heller redovisa separat”* (Westermarck, 2005 s. 319). Enligt standarden ska goodwill aldrig skrivas av i samband med rörelseförvärv, istället ska företaget årligen pröva ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov enligt IAS 36. Om negativ goodwill skulle förekomma ska den intäktsföras omedelbart. [5]

2.4.1 Jämförelse mellan IFRS 3 och svensk redovisningsrekommendation

RR 1:00 avviker från IFRS 3 då förvärvsmetoden ska tillämpas vid förvärv och poolningsmetoden ska appliceras vid samgåenden av två verksamheter. Poolningsmetoden innebär att båda företagen behåller sina bokförda värden på nettotillgångarna, ingen omvärdering till verkligt värde görs. IASB har valt att inte tillämpa poolningsmetoden då organisationen anser att det är ytterst sällsynt att en förvärvare inte kan identifieras. RR 1:00 särskiljer sig från IFRS 3 då redovisningsrådets rekommendation säger att anskaffningsvärdet endast ska fördelas mellan tillgångar och skulder som förvärvats. Ytterligare en skillnad mellan IFRS 3 och RR 1:00 är att enligt IFRS 3 så ska goodwill aldrig skrivas av utan den ska årligen prövas om det finns ett nedskrivningsbehov. RR 1:00 anger istället att goodwill ska planmässigt skrivas av under nyttjandeperioden. Reglerna går även isär när det kommer till negativ goodwill, IFRS 3 förespråkar för en omedelbar intäksredovisning medan RR 1:00 anger att en negativ goodwill ska redovisas som en avsättning som upplöses i takt med att förlusterna kostnadsförs. (Fagerström & Lundh, 2005)

2.4.2 Jämförelse mellan IFRS 3 och dansk redovisningsrekommendation

Enligt IFRS 3 tillämpas förvärvsmetoden vid sammanslagning av två företag medan man enligt den danska regnskabsvejledningen, RV, 18 och den danska årsredovisningslagen har en möjlighet att använda poolningsmetoden i vissa fall. Enligt RV 18 ska anskaffningsvärdet enbart fördelas på tillgångar och skulder till skillnad från IFRS 3. Dansk årsredovisningslag beskriver att negativ goodwill ska avsättas och intäktsföras i takt med att den negativa goodwillen realiserar. (Deloitte, 2005)

2.5 Implementering av IFRS

Ernst & Young (2006a) har i Sverige genomfört en studie där man tittat på 43 olika företag som har aktier på stockholmsbörsens A-lista. Syftet med undersökningen var att undersöka implementeringen av IFRS. Ernst & Young har valt att titta på företagens årsredovisningar för 2005. Man kom där fram till att årsredovisningarna var av en hög kvalitet men att de hade ett svenskt utseende. Genom undersökningen kunde man också konstatera att årsredovisningarna ser likadana ut som de gjorde innan införandet av IFRS då svenska företag fortfarande är influerade av årsredovisningslagen, den enda skillnaden är att redovisningsdelen har blivit mer omfattande. I en internationell undersökning gjord av Ernst & Young (2006b) kollade man liksom i den svenska undersökningen på implementeringen av IFRS på 2005 års årsredovisningar. Denna undersökning baseras på 65 årsredovisningar från några av de största bolagen i världen, däribland några från Sverige och Danmark. I undersökningen framkom att det är en bit kvar innan kontinuitet och harmonisering kan uppnås. De konstaterar liksom den svenska undersökningen att årsredovisningarna har en stark nationell prägel och att antalet sidor i årsredovisningarna har ökat i och med att IFRS infördes. Redovisningsdelen har ökat med ca 30 % och antalet noter har ökat med ca 10 %. I en artikel från Ernst & Young i Danmark kommenterar den auktoriserade revisorn Eskild Jakobsen den internationella undersökningen av implementeringen av IFRS 2005 där han berättar att han i sitt arbete sett att årsredovisningarna i Danmark har en stark dansk prägel (Ernst & Young, 2006c).

När ett företag måste göra bedömningar om framtiden för att få fram ett värde på tillgångar och skulder som är beroende av framtida utfall skall företaget lämna upplysningar om detta i årsredovisningen. Dessa upplysningar tar upp de uppskattningar och bedömningar företaget gjort och vilken påverkan det har på resultatet. Undersökningen har konstaterat att det här är ett nytt område och kvaliteten på upplysningarna varierar kraftigt. Cirka 40 % av de undersökta företagen lämnar riktigt bra upplysningar där de grundligt går igenom de bedömningar som ligger till grund för redovisningen inom varje redovisningsområde. (Ernst & Young, 2006a) I den internationella undersökningen kom man fram till att de antaganden och bedömningar som måste göras för att redovisa enligt IFRS leder till minskad jämförbarhet mellan redovisningarna (Ernst & Young, 2006b). Jan Buisman (2006) menar att anledningen till att jämförbarheten är så liten är att IFRS endast har minimikrav medan till exempel årsredovisningslagen har tydliga krav på hur balans- och resultaträkning ska se ut.

Många företag har svårt att förstå standardernas syfte. Det nya redovisningssystemet har inneburit att redovisningsdelen har blivit större och även antalet noter har ökat liksom komplexiteten kring redovisningen. (Ernst & Young, 2006a) Eskild Jacobsen menar att det finns risk att viktig information drunknar i den stora mängd upplysningar som IFRS kräver och att komplexiteten i IFRS leder till att det bara är ett fåtal experter som kan förstå de svåra redovisningsstandarderna (Ernst & Young, 2006c).

Slutsatsen i Ernst & Youngs (2006a) svenska undersökning är att redovisningsprinciperna borde utvecklas så att de kan kopplas till det egna företaget för att på så vis skildra företagets verklighet på ett bättre sätt. Något annat som kan förbättras är de upplysningar som lämnas i årsredovisningarna eftersom de inte alltid är fullständiga.

2.5.1 Implementeringen av IAS 36

I undersökningen som gjordes av Ernst & Young (2006a) där man tittade på implementeringen av IFRS på 2005 års svenska årsredovisningar så valde man att granska nio standarder i detalj. I dessa nio standarder ingick IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 och anledningen till att just dessa standarder valdes är för att de kan uppfattas som komplicerade av företagen.

I undersökningen konstaterades att det som läsare av en årsredovisning kan vara svårt att se hur företagen har hanterat nedskrivningar då det ges dåligt med upplysningar om detta. När det gäller antaganden vid val av diskonteringsränta, prognosperiod och tillväxttakt som ligger till grund för nedskrivningarna har majoriteten av företagen lämnat upplysningar om detta. En del av bolagen går dock för långt i sina antaganden när det gäller prognos och tillväxttakt och antar en tillväxt under en längre prognosperiod än fem år vilket bara är tillåtet enligt IAS 36 om det finns goda skäl och att man då lämnar upplysning om vilka dessa skäl är. Företagen i undersökningen har inte lämnat någon information i årsredovisningen om varför detta har gjorts. (Ernst & Young, 2006a)

I en dansk undersökning av Petersen och Plenborg (2007) undersöktes hur antalet fel vid nedskrivningstest kan reduceras. De kom fram till att de verksamheter som utarbetar manualer och involverar folk med erfarenhet av nedskrivning begår signifikant färre fel vid nedskrivningstester. De menar att räkenskapsstandarderna är så komplicerade att det krävs en betydlig kunskap för att kunna utföra ett korrekt nedskrivningstest och att IASB därmed borde förenkla redovisningsstandarderna och göra dem mer pedagogiska.

2.5.2 Implementeringen av IAS 38

Ernst & Youngs (2006a) svenska undersökning kom fram till att företagen inte har lämnat tillfredsställande upplysningar angående hur utgifter för utveckling aktiveras i balansräkningen. De ger bland annat inga upplysningar om utvecklingsprojekten kommer att generera framtida ekonomiska fördelar eller om företaget har resurser och har tänkt slutföra projektet. De gör heller inga hänvisningar till om kriterierna i IAS 38 som behandlar detta är uppfyllda.

Immateriella tillgångar kan värderas enligt anskaffningsvärdemetoden eller enligt omvärderingsmetoden. Ingen av dessa principer rekommenderas mer än den andra, dock har undersökningen visat att alla de företag man undersökt har valt att värdera sina immateriella tillgångar till anskaffningsvärdet. (Ernst & Young, 2006a)

2.5.3 Implementeringen av IFRS 3

Ernst & Young (2006a) kom genom deras undersökning fram till att en väsentlig del av övervärdet vid ett rörelseförvärv klassas som goodwill och att andra immateriella tillgångar är begränsade. Malmqvist (2007) menar på att goodwill ska till skillnad från övriga immateriella tillgångar inte skrivas av vilket gör att resultaten från ett rörelseförvärv kan bli mycket olika. Företaget Ericsson som vid ett förvärv enbart redovisat övriga immateriella tillgångar får stora avskrivningar medan Meda som redovisat mycket goodwill får en låg resultatbelastning. Malmqvist (2007) avundas inte de som ska godkänna fördelningen av immateriella tillgångar och goodwill vid företagsförvärv alltså revisorerna och tycker att man ska komma överens om tydliga riktlinjer för vad som kan accepteras.

Gauffin och Nilsson (2006) har i en undersökning av 98 noterade företag på Stockholmsbörsen kommit fram till att goodwill i genomsnitt utgör 52 % av köpeskillingen. 19 av företagen hade vid förvärvet redovisat 100 % goodwill och alltså inte identifierat några immateriella tillgångar alls.

2.6 Sammanfattning av teoretisk referensram

Genom tiderna har Danmark alltid varit starkt influerad av den anglosaxiska redovisningstraditionen medan Sverige haft ett starkt förhållande till den kontinentala redovisningstraditionen (Fagerström & Lundh, 2006).

IAS 36 tar upp de metoder som ett företag måste använda för att kontrollera att deras tillgångar inte är för högt värderade. En tillgång som värderats för högt skall skrivas ned enligt standarden, detta tillvägagångssätt tas upp av IAS 36. [3] En immateriell tillgång är till skillnad från en materiell tillgång något abstrakt som inte går att ta på. För att ett företag ska kunna aktivera en immateriell tillgång i sin balansräkning krävs det att företaget har kontroll över sin resurs och att den fordras ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden samt att man kan bedöma anskaffningsvärdet på ett pålitligt vis. [2] IFRS 3 har som syfte att fastställa hur ett företag ska utforma sin finansiella rapportering vid ett rörelseförvärv. Standarden anger att företagen måste använda sig utav förvärvsmetoden vid redovisning av rörelseförvärv. [5]

Ernst & Young (2006a) har i Sverige genomfört en studie vars syfte med undersökningen var att undersöka implementeringen av IFRS. De kom fram till att årsredovisningarna var av en hög kvalitet men att de var svenskt präglade. Genom undersökningen kunde det också konstateras att årsredovisningarna ser likadana ut som de gjorde innan införandet av IFRS, den enda skillnaden är att redovisningsdelen har blivit mer omfattande. I en internationell undersökning gjord av Ernst & Young (2006b) tittade man liksom i den svenska undersökningen på implementeringen av IFRS. I undersökningen framkom det att det är en bit kvar innan kontinuitet och harmonisering kan uppnås. De konstaterar liksom den svenska undersökningen att årsredovisningarna har en stark nationell prägel och att antalet sidor i årsredovisningarna har ökat i och med att IFRS infördes.

I undersökningen som gjordes av Ernst & Young (2006a) framkom att det som läsare av en årsredovisning kan vara svårt att se hur företagen har hanterat nedskrivningar enligt IAS 36 då det ges dåligt med upplysningar om detta. En del av bolagen går för långt i sina antaganden när det gäller prognos och tillväxttakt och antar en tillväxt under en längre prognosperiod än fem år vilket bara är tillåtet enligt IAS 36 om det finns goda skäl och att man då lämnar upplysning om vilka dessa skäl är. Undersökningen kom även fram till att företagen inte har lämnat tillfredsställande upplysningar angående hur utgifter för utveckling aktiveras i balansräkningen. De ger bland annat inga upplysningar om utvecklingsprojekten kommer att generera framtida ekonomiska fördelar eller om företaget har resurser och har tänkt slutföra projektet. De gör heller inga hänvisningar till om kriterierna i IAS 38 som behandlar detta är uppfyllda. Ernst & Young (2006a) kom också fram till att en väsentlig del av övervärdet vid ett rörelseförvärv klassas som goodwill och att andra immateriella tillgångar är begränsade. Goodwill ska till skillnad från övriga immateriella tillgångar inte skrivas av vilket gör att resultaten från ett rörelseförvärv kan bli mycket olika (Malmqvist, 2007).

3 METOD

I metodavsnittet presenterar vi hur vi har gått tillväga för att genomföra vår studie, vilka val som har gjorts och varför. Vi beskriver även hur vi har samlat in vårt material och kritiska aspekter till de val vi har gjort.

3.1 Val av metod

När man ska genomföra en undersökning finns det i huvudsak två olika val av metoder som man kan göra, kvantitativ eller kvalitativ. Vilken metod av dessa som man väljer beror på vilka frågor man ska belysa och vilken problemställning man har. Vi har valt att använda oss av en kvalitativ metod på grund av att den metoden är avsedd att få fram hur människor tolkar och förstår ett speciellt förhållande. (Jacobsen, 2002) Den kvalitativa metoden kännetecknas av att den ger mycket upplysningar om få enheter (Olsson & Sörensen, 2007), vilket är det som vi vill få fram för att bäst kunna besvara vår problemformulering. Då den kvalitativa ansatsen är väldigt flexibel, vilket vi tycker är positivt, kan problemställningen ändras efter hand vi får in mer information, forskningsprocessen är alltså inte låst. En nackdel med den kvalitativa metoden är att den är resurskrävande. Det tar ofta lång tid att genomföra djupgående intervjuer och därför kommer vi i vår undersökning endast använda oss av två respondenter. (Jacobsen, 2002)

3.2 Litteraturgenomgång

För att kunna genomföra vår fältstudie har vi studerat relevanta böcker och artiklar inom ämnet immateriella tillgångar och de internationella redovisningsstandarderna IFRS. Informationshämtningen gjordes på Halmstad Högskolas bibliotek och vi använde oss av deras egen bibliotekskatalog Hulda men även den större nationella katalogen Libris för att hitta intressanta böcker inom ämnet. Artiklarna inhämtades från ABI/Inform, tidningen Balans och från redovisningsbyrån Ernst & Youngs hemsida. Nyckelord som har använts vid sökningarna är bland annat IFRS, immateriella tillgångar, implementering av IFRS, internationella redovisningsstandarder, auditor, accounting rules, svensk redovisning och dansk redovisning.

3.3 Empirisk studie

3.3.1 Val av respondenter

Vi har valt att undersöka om det finns någon skillnad mellan svenska och danska revisorers syn på IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 var vi tvungna att hitta revisorer som jobbar med dessa standarder. Det innebar att vi måste hitta revisorer som arbetar med koncernredovisningar eller börsnoterade företag och som har goda kunskaper inom ämnet immateriella tillgångar. Ett annat krav är att revisorerna vi intervjuar har några års erfarenhet inom revisorsyrket så att de har kännedom om hur det var innan IFRS antogs av EU och hur det skiljer sig från nu.

3.3.2 Metod för datainsamling

För att samla in material till empirin har vi valt att genomföra personliga intervjuer med två revisorer, en från Sverige och en från Danmark. Den öppna intervjun passar bäst när förhållandevis få enheter undersöks och vi är intresserade av hur individen tolkar ett visst fenomen. Öppenhet är ett nyckelord inom kvalitativ ansats, genom denna öppenhet kan forskare få in data som är väldigt nyanserade. (Jacobsen, 2002) Vi vill genom att använda oss av en öppen individuell intervju få fram de tolkningar och uppfattningar som den svenska respektive danska revisorn har angående de internationella redovisningsstandarderna IFRS. Då vi valt ett svårt område ansåg vi att det skulle bli lättast att genomföra en personlig intervju då vi lättare skulle få fram en känsla om hur intervjuobjektet ställer sig till våra frågor samt vad intervjuobjektet har för attityd till ämnet.

Nackdelen med att välja en kvalitativ metodansats är att den är väldigt resurskrävande genom att intervjuer är tidskrävande. Eftersom endast ett fåtal respondenter kommer att intervjuas kan representativiteten ibland ifrågasättas. (Jacobsen, 2002) I det här fallet gäller det två revisorer, en från Sverige och en från Danmark, kan två revisorers uttalande verkligen representera en hel grupp? I det här fallet tror vi att dessa revisorers uttalande kan representera hela yrkesgruppen revisorer då vi valt att intervju två revisorer som haft det här yrket väldigt länge och som uppfyllt kraven för auktorisation. Revisorerna vi har valt att intervju kommer dessutom från två utav världens största revisionsbyråer.

3.3.4 Metod för dataanalys

Till varje intervju hade vi en så kallad intervjuguide där vi strukturerat upp ett flertal frågor. Intervjuguiden tog upp de ämnen vi skulle prata om med revisorerna. Vi ville ha en viss struktur för att vi inte skulle svänga ut alltför mycket från vårt ämne men vi ville även att det skulle råda en öppenhet i intervjun. En kvalitativ intervju ska helst inte vara helt strukturerad men man bör dock utveckla en intervjuhandledning som ger en överblick över de ämnen som ska behandlas under intervjun (Jacobsen, 2002).

Båda intervjuerna bandades in med hjälp av en diktafon och vissa stödanteckningar gjordes under intervjuns genomförande. Vi ansåg att det skulle bli en mer avslappnad intervju om vi bandade in samtalet då vi kunde fokusera oss mer på vad revisorerna sa och hänga med på ett bättre sätt. Fördelen med att banda intervjun är att vi får med allt ordagrant som intervjuobjektet säger samt att ögonkontakt kan upprätthållas som annars kan vara svårt att ha om man ska anteckna allt under intervjuns genomförande (Jacobsen, 2002).

Intervjuerna inleddes med att vi kort förklarade vad vårt syfte var med intervjun. Sedan började vi med allmänna frågor för att sedan komma in djupare på ämnet. Enligt Jacobsen (2002) bör en intervju inledas med allmänna frågor för att få fram vad intervjuobjektet själv tycker är viktigt.

3.3.5 Trovärdighet

Validitet innebär att kritiskt kontrollera giltigheten i undersökningen. Validitet delas in i två underkategorier, intern giltighet och extern giltighet. Intern giltighet bedömer resultatens

giltighet. Ju fler personer som håller med ger en större sannolikhet att resultatet är sant. Om materialet sedan kan appliceras till andra sammanhang innebär det att det även finns en extern giltighet det vill säga att resultatet kan generaliseras. (Jacobsen, 2002) För att vara säkra på att det material som vi fick in hade både en intern respektive en extern validitet valde vi att intervjua två revisorer som arbetat inom detta yrke en väldigt lång tid samt att båda två har avlagt provet för auktorisation. Då vi även valde att banda intervjuerna minskade vi riskerna med att sedan återberätta intervjun felaktigt och på så vis upprätthålls en god validitet.

Med reliabilitet menas ifall man kan lita på undersökningens resultat (Jacobsen, 2002). För att vi skulle få en så bra reliabilitet som möjligt valde vi att intervjua nyckelpersoner inom området IFRS då de är väl insatta i ämnet och dess problematik. Genom att ha genomfört en öppen individuell intervju kan reliabiliteten ha påverkats av den så kallade intervjuareffekten. Med det menas att personerna som intervjuar kan påverka intervjuobjektet genom bland annat sin klädsel och attityd. (Jacobsen, 2002) Dock tror vi att vi kunnat minska den risken då vi använde oss av en respektabel klädsel, skjorta och svarta byxor, samt en attityd som ingav respekt till intervjuobjektet. Vi försökte även att hålla en så hög nivå på intervjun som möjligt för att intervjuobjektet skulle ta den på största allvar.

3.3.6 Alternativa metodval och metodkritik

Ett alternativt metodval hade varit att utföra undersökningen ur en kvantitativ synvinkel. Genom att skicka ut enkäter till ett flertal revisorer hade möjligtvis den externa validiteten ökat då vi skulle ha haft flera svar att utgå ifrån och därmed en större möjlighet till generalisering (Jacobsen, 2002). Även våra kostnader skulle ha blivit mindre då vi inte hade behövt resa till våra intervjuobjekt för att utföra intervjun. Dock ansåg vi att ett kvantitativt tillvägagångssätt var uteslutet för oss då vi valt ett svårt område att utföra ett sådant tillvägagångssätt samt att vi har en problematisk problemformulering som vi inte anser kunna få svar på såvida vi inte väljer en kvalitativ ansats. Jacobsen (2002) säger att den största nackdelen med kvantitativ metod är att undersökningen kan bli ytligt präglad. Vidare påpekar Jacobsen (2002) att den interna validiteten kan ifrågasättas då standardiserade frågeformulär används vid kvantitativ ansats.

Båda intervjuobjekten kommer att vara anonyma i vår uppsats. Vi ser det som en fördel då intervjuobjektet kan känna sig säker och inte behöva oroa sig att intervjun kan innebära konsekvenser för intervjuobjektet senare i arbetslivet. Vi tror även att intervjuerna blir mer personliga då intervjuobjektet kan ge sina absolut personligaste tankar och uppfattningar. Nackdelen med en anonym intervju kan dock vara att trovärdigheten hos intervjuobjektets svar kan ifrågasättas då intervjuobjektets namn inte kan kopplas samman med de svar som återges i vår uppsats.

4 EMPIRI

I empiri kapitlet börjar vi med att kort presentera de revisionsbyråer vi har använt i vår studie. Därefter redovisar vi intervjuerna med den svenska respektive den danska revisorn genom att återberätta intervjuerna för läsaren.

4.1 Ernst & Young

År 1903 startade Alwin C. Ernst och hans bror Theodore en litet redovisnings företag vid namn Ernst & Ernst. Några år därefter, 1906 startade Arthur Young och hans bror Stanley en redovisningsfirma som var döpt till Arthur Young & Company. 1989 gick dessa två firmor samman och bildade det internationella företaget Ernst & Young. [7] Ernst & Young är idag ett globalt företag som erbjuder tjänster inom revision, redovisning, affärsrådgivning och skatte- och transaktionsrådgivning. De har 130 000 medarbetare och 700 kontor i 140 länder. Med en nettoomsättning 2006/2007 på 134,4 miljarder kronor är Ernst & Young en av de ledande globala aktörerna inom revision, skatt, transaktioner, rådgivning och redovisning. [8]

4.1.1 Intervju med revisor S

Revisor S som vi i uppsatsen kommer att kalla den revisor som vi har intervjuat på Ernst & Young i Sverige har jobbat i företaget i 20 år. Han blev auktoriserad revisor 1995 men jobbar nu uteslutande med konsultation och värderingsfrågor angående de internationella standarderna IAS 36, IAS 38 och IFRS 3.

4.1.2 Implementeringen av IFRS

Sedan år 2005 är alla börsnoterade företag tvungna att tillämpa IFRS i sin redovisning. Revisor S berättar att när införandet gjordes så fanns redan den kompetensen inom företaget då man haft medarbetare som jobbat i England och USA med IFRS innan implementeringen här i Sverige. Ernst & Young är en stor internationell byrå och revisorerna i Sverige får ganska mycket material såsom checklistor ifrån Ernst & Young i andra länder vilket har underlättat transformeringen. Om man har jobbat med redovisning länge är det inte så stor skillnad att gå över till att redovisa enligt IFRS. Enligt revisor S har införandet av IFRS medfört både positiva och negativa saker. För de stora börsbolagen anser han det vara positivt men i Sverige finns det ganska många mindre börsbolag som han anser att det blir för tung belastning för att redovisa enligt IFRS. Kostnaden blir för hög och revisor S tror att man snart kommer att få se att ett antal bolag lämnar börsen på grund av det. De lämnar small cap för att gå över till andra listor där IFRS inte behöver användas. Man måste nästan anställa minst en person extra på företagets ekonomiavdelning om man ska klara av att redovisa enligt IFRS och det blir helt enkelt för dyrt säger revisor S. Kostnaderna för revisionsbyråerna har enligt revisor S inte ökat lika mycket som det har gjort för företagen.

Revisor S berättar att införandet av IFRS har lett till att man måste göra väldigt många egna tolkningar och antaganden. När redovisningen går ut på att göra dessa tolkningar och antaganden är det svårt att få en harmoniserad och likartad redovisning. Han anser dock att

årsredovisningarna har blivit betydligt mer detaljerade och därmed betydligt tjockare sedan IFRS infördes då det har tillkommit mer upplysningskrav. Även om standarderna innebär mycket egna tolkningar och antaganden så anser revisor S att de är tydliga. Han påpekar dock att man nästan måste vara en värderingsexpert för att förstå hur dessa antaganden påverkar ett företags redovisning. Annars har man inte en chans att bedöma om ett företag har gjort rätt eller fel antaganden, så det är egentligen bara analytiker som förstår de antaganden som skrivs i årsredovisningarna menar revisor S.

4.1.3 IAS 36, IAS 38 och IFRS 3

Utav IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 så tycker revisor S att det är IFRS 3 som skiljer sig mest från de svenska redovisningsrekommendationerna. De största skillnaderna är att man enligt IFRS inte får använda poolningmetoden, man behandlar inte negativ goodwill som förut, en fördelning av köpeskillingen måste ske på immateriella tillgångar och att man inte längre får skriva av goodwill. Revisor S säger också att nedskrivningsrekommendationerna, det vill säga IAS 36 skiljer sig lite från de nationella rekommendationerna. Framförallt är det nedskrivningstestet, impairment test, som skiljer sig. Han har däremot inga svårigheter med att använda IFRS i redovisningen utan den största svårigheten är att tolka IFRS. Enligt revisor S utgår dessa tre standarder från att man gör ganska många antaganden vilket i hans åsikt bidrar till att standarderna blir svåra att arbeta med och att det därför krävs specialister inom varje standard som kan ge rådgivning.

4.1.4 IAS 36

Revisor S tycker att den största svårigheten med IAS 36 uppkommer när man ska göra ett nedskrivningstest eftersom man då måste göra en hel del antaganden. Han menar att det är svårt att bestämma avkastningskravet och framtida marginaler. Han tycker även att det är svårt att veta om det vid en lågkonjunktur är en temporär eller permanent nedgång av värdet på tillgången, Om tillväxten är på väg nedåt under ett år kan revisorn gå med på att det bara är en temporär nedgång men om det fortsätter under andra året föreligger ett nedskrivningsbehov säger revisor S. Han påpekar att ett stort problem för svenska revisorer är att de inte har jobbat med marknadsvärdering tidigare vilket gör att IAS 36 kan vara svår. För att undersöka ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov på goodwill så måste man kolla på både interna och externa indikationer såsom det står i rekommendationen. Interna indikationer kan till exempel vara att man väsentligt avviker från sin budget vilket är en klar markering på att man inte följer sin affärsplan. Exempel på externa indikationer är finansoro, prisutveckling och kraftig inflation. Om något av detta inträffar kan man behöva göra en ny värdering med andra avkastningskrav säger revisor S.

Vid beräkning av nyttjandevärdet bör inte prognosperiodens längd överstiga fem år enligt IAS 36 men i en undersökning gjord av Ernst & Young på 2005 års årsredovisningar kom man fram till att många företag i Sverige använde sig av en betydligt längre prognosperiod än fem år. Enligt revisor S använder de flesta företagen idag en prognosperiod på fem år. Överlag har företagen blivit mycket bättre på den saken sedan 2005. Alla de årsredovisningar som han har jobbat med i år har använt sig av en femårig prognosperiod säger han.

4.1.5 IAS 38

När det handlar om IAS 38 ska man särskilja på vad som är utveckling och vad som är forskning och oftast är den gränsen rätt tydlig menar Revisor S. När man tittar på processen så ser man ganska klart när det är forskning eller utveckling, vart skillnaden går. Företagen har ofta testkörningar där de testar om den nya produkten fungerar. På så sätt kan man se när forskningen övergår till att vara utveckling säger han. För att man ska få aktivera en tillgång så måste alla kriterier vara uppfyllda såsom det står i lagen. Enligt revisor S så är dock vissa kriterier för aktivering svårtolkade. Vissa kriterier kan ligga i en "gråzon" det vill säga för att uppfylla vissa kriterier måste man göra en del antaganden såsom kalkyler för att beräkna hur mycket man egentligen kommer att kostnadsbespara säger han. Han menar att det är därför som många väljer att kostnadsföra, det är den lättaste vägen ut. Förut ansågs det vara ett svaghetstecken att man aktiverade, att det bara var de företag som det gick dåligt för som gjorde det. Nu förekommer det ganska ofta att FoU-kostnader aktiveras eftersom det är rätt betydande belopp det handlar om. Enligt revisor S så kommer företag som vill aktivera en immateriell tillgång att säga att det kommer att bli en betydande kostnadsbesparing medan ett företag som inte vill aktivera kommer att säga att det inte kommer att bli en betydande kostnadsbesparing. I ett sådant här fall gäller det att man som revisor får så mycket underlag som möjligt för att göra ett korrekt beslut säger revisor S. Han tycker att det bästa är om företaget följer en intern princip där man dokumenterar allt och att man har uppföljningssystem som fångar upp kostnaderna som kan hänföras till ett projekt.

Enligt IFRS så finns det två metoder vid värdering av immateriella tillgångar. Revisor S berättar att det är anskaffningsmetoden, huvudprincipen, som man använder mest. Det är bara när man inte kan räkna ut anskaffningsvärdet som han menar att man använder omvärderingsmetoden, alternativa principen. Ibland har företagen inte dokumenterat anskaffningsvärdet ordentligt och då tycker revisor S att det är bra att det finns en alternativ metod som kan användas.

4.1.6 IFRS 3

När övervärden till immateriella tillgångar ska hänföras vid ett företagsförvärv så tycker revisor S att det viktigaste är att ta fram och erhålla allt material som styrelsen har haft som underlag för beslutet om förvärvet. Det kan vara pressrealeser och övrig dokumentation som företaget har haft med marknaden så att revisorn själv förstår förvärvet. I sådana dokument går företaget ut till marknaden och berättar om varför de har förvärvat företaget, om det är på grund av marknaden, kunder eller tekniken. Han menar att om det förvärvande företaget har sagt till marknaden att de har köpt företaget för dess teknik kan de sen inte komma och säga att de förvärvade företaget för dess kunder. Då har de ju faktiskt värderat att tekniken är viktig vid förvärvet och då måste de prissätta den säger revisor S. Sedan måste man enligt revisor S gå igenom balansräkningen och titta på att de tillgångar som finns där är rätt marknadsvärderade såsom kunder, varumärke och patent. Han påpekar att man måste vara väldigt insatt i denna standard för att kunna använda den på ett korrekt sätt. Om man till exempel tittar på de fem största fastighetsbolagen i Sverige och hur de använder IFRS 3 i sina rörelseförvärv kan man ibland undra om de använder samma principer överhuvudtaget säger revisor S.

Han berättar också för oss att han tycker det är bra att goodwill inte längre skrivs av. Det är bättre att den årligen testas för nedskrivning. Han menar att om man verkligen har gjort en riktig fördelning mellan goodwill och immateriella tillgångar ska inte goodwillposten vara så stor. Han tycker inte att det finns någon anledning till att skriva av goodwill eftersom det är ju ingenting som säger att goodwill försämras med åren. Revisor S menar att det är när vi kommer in i en lågkonjunktur så kommer vi kanske att få argument till varför goodwill ska skrivas av istället för att skrivas ned. Vid lågkonjunktur så kommer det att slå dubbelt, dålig lönsamhet och engångsnedskrivning på goodwill vilket gör att resultatet blir ännu sämre säger han. Hade man skrivit av goodwill innan när det var högkonjunktur hade man inte haft den känsligheten men han menar att det är det vi får leva med om vi har en marknadsvärdering som ska göras. Han påpekar att med de regler som finns så ska man inte skriva av goodwill men att däremot så borde goodwillposten vara rätt liten.

4.2 Deloitte

Deloitte är medlem i det globala nätverket "Deloitte Touche Tohmatsu" och är ett av världens ledande revisions- och konsultföretag. William Welch Deloitte som är en av grundarna till "Deloitte Touche Tohmatsu" är också en utav grundarna till revisionsyrket. George Touche var en auktoriserad revisor från Edingburgh, Skottland, som år 1899 startade byrån George A Touche & Co. Den tredje grundaren Nobuzo Tohmatsu var 57 år när han blev auktoriserad revisor. Tohmatsu var mycket framgångsrik i revisionsbranschen och 1968 bildades Tohmatsu & Company.[9] Deloitte erbjuder tjänster inom affärsområdena revision, affärsrådgivning, skatte- och finansiell rådgivning. Deloitte har 150 000 medarbetare i 140 länder och mer än 80 % av världens största företag har anlitat revisionsbyrån. [10]

4.2.1 Intervju med revisor D

Den revisor som vi har intervjuat på Deloitte i Danmark kommer i uppsatsen att kallas Revisor D. Revisor D har arbetat som revisor sedan 1990 och blev för fem år sedan auktoriserad revisor. Han är även verksam i Deloitte Danmarks fackliga organisation för revision och redovisning. Revisor D arbetar främst med IAS 36 och har varit med och arbetat fram working papers om hur man använder och beräknar enligt IAS 36. Han har även god kunskap om IAS 38 och IFRS 3.

4.2.2 Implementeringen av IFRS

När implementeringen av IFRS skulle göras på Deloitte, Danmark, fanns det två olika synsätt eller åsikter om detta. Det ena synsättet var att dansk redovisning är så pass uppdaterad mot IFRS så det kan inte finnas stora skillnader mellan dansk redovisning och IFRS. Det andra synsättet kom från dem som arbetade med IFRS och de menade att i teorin så finns det inga större skillnader men när man ska använda det i praktiken är det stora skillnader. Han menar att IFRS är mer detaljstyrt och specificerat på många områden till skillnad mot dansk redovisning där det finns större rum för egen tolkning. Revisor D tycker att det var synsätt två som fick rätt, det blev svårt. Han berättar vidare att om man vill veta ifall införandet av IFRS har medfört något positivt eller negativt beror det på vem man frågar. Frågar man företagen så

kommer de antagligen att säga att IFRS är för detaljstyrt och det har därmed medfört mer upplysningskrav vilka företagen inte anser är väsentliga för deras verksamhet.

Enligt revisor D så har det blivit en alltför stor administrativ börda för företagen att redovisa enligt IFRS. Han tror att internationella investerare tycker att det är positivt att man har infört internationella redovisningsprinciper så att man kan jämföra redovisningar mellan olika länder. Han var på ett föredrag med en aktieanalytiker där man diskuterade vad införandet av IFRS skulle få för betydelse för prissättningen av företaget. Där kom man fram till att det inte spelade någon roll vilket redovisningssystem man använde eftersom aktieanalytiker kollar på kassaflödet och det är ju detsamma som tidigare. Så för aktieanalytikerna spelar det ingen roll vilka redovisningsprinciper som används. Revisor D påpekar igen att det alltså beror på vem man frågar.

I Danmark finns det inte så många stora börsföretag utan fler mindre företag med ungefär 5-10 anställda på sin ekonomiavdelning. Det gör att de ofta inte har den IFRS-kompetensen som behövs, så när revisorn får årsredovisningen av företaget för granskning så är de ofta av dålig kvalitet. Revisorn får då göra många ändringar vilket har medfört högre kostnader för revisionsbyråerna. Innan IFRS så var företagen i Danmark tvungna att ha två revisorer från två skilda bolag men i och med övergången till IFRS så behövs nu bara en revisor. Detta har enligt revisor D betytt att revisionsbolagen har fått konkurrera med pris för att få behålla sina kunder vilket har medfört stora kostnader

Sedan införandet av IFRS tycker revisor D att man kan se en röd tråd mellan årsredovisningarna inom landet men även mellan olika länders redovisningar. Men han påpekar att man även kan se att redovisningarna kommer från olika länder eftersom det råder olika redovisningstraditioner i olika länder. Det är med utgångspunkt i den traditionen som man använder IFRS. Den största skillnaden som de olika traditionerna ger upphov till är hur man presenterar årsredovisningarna, alltså själva layouten säger revisor D. Han tycker att inom varje bransch så har årsredovisningarna blivit mer likartade, man kollar mycket på hur andra företag inom samma bransch, både nationellt och internationellt har gjort i deras redovisningar. Revisor D påpekar att årsredovisningarna i och med att IFRS infördes har blivit mer detaljerade. Han tycker att inom områden där det råder stor subjektivitet i bedömningen såsom det gör i IAS 36 och IFRS 3 är det berättigat att kräva mycket upplysningar. I vissa fall tycker han inte de upplysningskrav som IFRS kräver är väsentliga för just det företagets verksamhet. Han menar att det i IFRS ramverk finns ett väsentlighetskriterium och därför tycker han inte att alla upplysningar behöver finnas med om de inte är väsentliga för företaget. Revisor D tycker däremot att reglerna är ganska tydliga och att det i Danmark har börjat utvecklas en praxis om hur man ska tolka standarderna. Det organ i Danmark som utövar tillsyn på börsföretagens redovisning har varit väldigt aktiva de sista två åren, sedan implementeringen 2005 och det har betytt väldigt mycket för hur man i Danmark tolkar dessa standarder. Revisor D påpekar att det har betytt att spelrummet för tolkning har minskat betydligt och att man gradvis har gått från ett stort spelrum till ett mindre spelrum.

4.2.3 IAS 36, IAS 38 och IFRS 3

IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 skiljer sig en del från de nationella rekommendationerna och enligt revisor D är den största skillnaden att man inte längre får skriva av goodwill enligt IFRS 3. Han säger att just det har lett till att en del danska företag har övergått till att redovisa

enligt IFRS enbart på grund av att de inte vill skriva av goodwill. En annan stor skillnad som han påpekar är att man nu måste fördela köpeskillingen på immateriella tillgångar vid ett företagsförvärv. De tre nämnda standarderna kan vara rätt svåra att förstå tycker revisor D. Han tycker därför att det är bra att det inom Deloitte finns specialister inom varje standard som man kan rådfråga när man stöter på problem. Om man till exempel tittar på IFRS 3, rörelseförvärv så görs de så sällan i vissa företag så det är svårt att hantera dem och veta hur man ska gå tillväga. Han menar att både företag och revisorer har svårt för att hantera den här standarden och därför är det bra att det finns specialister som de kan vända sig till vid problem.

4.2.4 IAS 36

Revisor D tycker att IAS 36 är den svåraste standarden att förstå utav de tre standarderna som vi tar upp. Han menar att när företag använder IAS 36 så använder de dem prognoser som de arbetar med i deras företag men när du gör en kapitalvärdering enligt IAS 36 så finns det saker som du inte får ha med i ditt kassaflöde och det tycker företagen är svårt att förstå. Han tycker att utefter den verklighet som företagen lever i är IAS 36 svår att förstå. Revisor D berättar vidare att när man till exempel ska undersöka ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov på goodwill måste man kolla på de förutsättningar som fanns när goodwillen förvärvades. Så en indikation på att goodwill ska skrivas ner är när posten inte kan leva upp till de förväntningar och prognoser som man hade vid förvärvet. Han säger även att man måste kolla på generella faktorer i omvärlden såsom inflation och räntor.

Vid beräkning av nyttjandevärdet bör inte prognosperiodens längd överstiga fem år enligt IAS 36 men i en undersökning gjord av Ernst & Young år 2005 kom man fram till att många företag i Sverige använde sig av en betydligt längre prognosperiod än fem år. I Danmark har det funnits flera olika sätt att hantera detta på. Revisor D har sett företag som har räknat med en tillväxttakt i terminalperioden som överstiger den tillväxttakt man förväntar sig i den branschen vilket man inte får göra enligt IAS 36. Han menar att revisorer har haft svårt att förstå beräkningsmodellen och de förutsättningar som finns i den. I vissa fall har revisorer sett prognosperioder som överstiger fem år men har accepterat detta utan att man har gett några förklaringar i årsredovisningen till varför man gjorde det. De redovisningskrav som ställs i IAS 36 är enligt revisor D väldigt dåligt beskrivna i danska redovisningar, det är väldigt få danska redovisningar som har god beskrivning av de upplysningskrav som finns i standarden. Han menar att de beskrivningar som finns är ofta direkt tagna från modeller som är framtagna av revisionsbyråerna som exempel på hur man kan göra och är då inte anpassade efter just det företags verksamhet. Sedan är det upp till revisorn att bestämma ifall han tycker att upplysningarna är tillräckliga säger revisor D. Han har sett fall där revisorn har accepterat att det inte har gjorts tillräckligt med upplysningar när företaget har testat om det föreligger ett nedskrivningsbehov då revisorn menar att det är uppenbart att det inte finns några indikationer på nedskrivning. Detta menar revisor D inte får förekomma.

4.2.5 IAS 38

När en tillämpning av IAS 38 sker så ska en avgränsning göras mellan vad som är utveckling och vad som är forskning. Revisor D tycker att den gränsen är rätt tydlig. Företagen har ofta den dokumentation som krävs för att kunna avgöra när forskningen övergår till att vara

utveckling säger han. Det svåraste är enligt revisor D företag som inte kontinuerligt arbetar med FoU eftersom de ofta inte har den kunskapen och dokumentationen som behövs. När utveckling är avgränsat från forskning så kan en aktivering ske ifall alla kriterier är uppfyllda. I praktiken är det dock inte så lätt att se om de är uppfyllda eller inte säger revisor D. Han menar att i många branscher till exempel läkemedelsbranschen kan det vara svårt att värdera om ett läkemedel har den effekt man tror att den kommer att ha vilket gör det svårt att fastställa om kriteriet är uppfyllt eller inte säger han. Han påpekar också att det kan vara svårt att värdera ifall ett kriterium är tillräckligt uppfyllt och vad man egentligen menar med tillräckligt uppfyllt. Är det tillräckligt att det är uppfyllt till 50 % eller ska det vara 90 % uppfyllt för att man ska få aktivera? resonerar revisor D. Han menar att i praktiken så kollar man mycket på hur konkurrenterna har gjort.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet av en immateriell tillgång så finns det två metoder som finns att tillämpa. Revisor D säger att han aldrig har sett att man har använt omvärderingsmetoden, alternativa principen, utan endast anskaffningsmetoden, huvudprincipen. Enda gången han hört talas om att man har använt omvärderingsmetoden är när det handlar om kvoter, till exempel fiskekvoter. Han menar att när man köper en fiskebåt så är det inte båten man köper utan fiskekvoten och då kan man värdera det genom den metoden.

4.2.6 IFRS 3

Vid ett företagsförvärv så ska man särskilja på goodwill och immateriella tillgångar och revisor D tycker att den fördelningen är extremt svår att göra. Han tror att praxis i Danmark stödjer att man inte har lika hård gränsdragning för att göra fördelningen som IFRS 3 säger att man ska ha. Företagen är osäkra på hur värdering ska ske med de förvärvade immateriella tillgångarna och då sätter man dem som goodwill istället. Därför tror han att goodwill posterna är mycket större än vad de borde vara. Vidare går revisor D in på att värderingen av goodwill är subjektiv från företagets sida vilket vid en lågkonjunktur kan leda till att företagen skriver ner posten för lite. Därför tycker han att det i vissa företag kan vara befogat att göra systematiska avskrivningar istället för nedskrivningar som IFRS 3 förespråkar för. Annars tycker han att företagen själva borde få välja mellan att skriva av goodwill eller årligen testa posten ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov beroende på företagets verksamhet.

4.3 Uppgift om forskning och utveckling

Ett företag bedriver betydande forsknings- och utvecklingsarbete. Företaget har inrättat en forskningsavdelning som besitter kompetens på olika områden. Arbetet inom denna avdelning bedrivs i projektform.

Bland annat har, det inom ramen för ett projekt, lagts ned 2 500 000 kronor för att utveckla och förbättra den rådande produktionsprocessen i företaget. i detta belopp ingår utgifter för löner, material och el etcetera. Syftet med projektet är att i framtiden väsentligt reducera produktionskostnaderna.

I ett annat projekt har det under året en prototyp utvecklats som, förutsatt goda resultat, förmodligen kommer att introduceras på marknaden inom ett år. Enligt upprättad marknadsplan kommer produkten att säljas i Europa. Utvecklingsprocessen har hittills tagit 5 000 000 kronor i anspråk.

Hur skulle du redovisa det här, och varför?

Både revisor S och revisor D löste uppgiften på samma sätt. De menar att de första 2 500 000 kronorna skall kostnadsföras eftersom man inte har någon dokumentation på att projektet kommer att medföra en väsentlig kostnadsbesparing. I det andra projektet så finns det en marknadsplan och troligtvis en marknadsundersökning som styrker att det går att sälja säger revisor S. Båda antar att företaget själva äger prototypen och deras svar blir då att de 5 000 000 kronorna ska aktiveras.

5 ANALYS

I detta avsnitt kommer analysen presenteras där vi har jämfört intervju svaren mellan den svenska respektive den danska revisorn. Läsaren kommer även att få en jämförelse mellan det empiriska materialet och tidigare forskning. Analys avsnittet kommer att ge oss det underlag vi behöver för att kunna skriva slutsatserna.

5.1 Implementeringen av IFRS

Vid införandet av IFRS hade revisorerna delade meningar om hur uppfattningen var på respektive byrå. Revisor S ansåg att kompetensen redan fanns i företaget sedan innan och att det därför inte skulle bli någon större skillnad i att gå över till det internationella redovisningssystemet. Revisor D sa att man på hans byrå haft två synsätt inför implementeringen där ena synsättet var att man inte behövde gå över till IFRS då dansk redovisning var så pass så uppdaterad mot IFRS. Det andra synsättet var att det i teorin inte skulle vara så stor skillnad att gå över till IFRS men att det i praktiken skiljer sig stort. Revisorerna hade alltså inte samma åsikter inför införandet av IFRS då revisor S ansåg att det inte blev så stor skillnad att gå över till IFRS då man jobbat med det länge medan revisor D medgav att införandet av IFRS varit en svår period då det finns större rum för egen tolkning till skillnad mot dansk redovisning.

Däremot anser både revisor S och revisor D att införandet av IFRS har varit delvis negativt för företagen. Både revisor S och revisor D anser att implementeringen har gett en viss negativ effekt på företagen då IFRS är ett omfattande regelverk och det har därför resulterat i en väldigt tung administrativ börda för företagen. Revisor S menar på att mindre börsbolag måste anställa minst en person extra för att klara av att redovisa enligt IFRS och det blir alldeles för dyrt för företagen. Revisor D poängterar också att de anställda på mindre börsnoterade företag oftast inte har den kompetensen som behövs. Han tillägger också att IFRS är ett detaljstyrt ramverk vilket innebär mera upplysningskrav som inte alltid är väsentliga för företagen. Båda revisorerna anser att det har blivit dyrare för revisionsbyråerna också sedan införandet av IFRS. Revisor D påpekar dock att om införandet av IFRS var positivt eller negativt egentligen beror helt och hållet på vem man frågar.

Revisorerna var även här oense då revisor S menar på att IFRS kräver mycket egna tolkningar och antaganden och det medför att det blir svårt att få en harmoniserad redovisning. Revisor D anser däremot att man kan se en röd tråd mellan årsredovisningarna både nationellt och internationellt. Vidare berättar han att årsredovisningarna har blivit mer likartade inom varje bransch också. Dock säger revisor D att man kan se att årsredovisningarna kommer från olika länder då de fortfarande är nationellt präglade. Oftast är det layouten det vill säga presentationen som skiljer sig åt mellan årsredovisningar från olika länder. Däremot anser både revisor S och revisor D att årsredovisningarna har blivit mer omfattande. Båda revisorerna menar att sedan implementeringen av IFRS har alla årsredovisningarna blivit mer detaljerade. De anser också att uppfattningen kring standarderna är tydliga men att det finns rum för egen tolkning. Revisor S anser att spelrummet för egen tolkning är stort medan revisor D anser att det är mindre då man i Danmark har utvecklat en praxis om hur man ska

tolka standarderna. Revisor S påpekar också att man nästan måste vara en värderingsexpert för att kunna avgöra utifall företagen har gjort rätt eller felaktiga antaganden.

5.2 IAS 36, IAS 38 och IFRS 3

IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 skiljer sig en del från de nationella rekommendationerna och båda revisorerna anser att det är IFRS 3 som skiljer sig mest. Både revisor S och revisor D säger det råder stora skillnader i behandlingen av goodwillposten och fördelningen av köpeskillingen vid ett företagsförvärv. Revisor S nämner också poolningsmetoden som ytterligare en skillnad mellan IFRS 3 och de nationella redovisningsrekommendationerna. Han säger också att det finns en del skillnader mellan IAS 36 och de nationella redovisningsrekommendationerna och då tänker han framförallt på nedskrivningstesten. Kring förståelsen om IAS 36, IAS 38 och IFRS 3 så säger revisor S att svårigheten med IFRS ligger i tolkningen av standarderna. Han menar på att de är svåra att arbeta med då man måste göra ganska många antaganden och att det då är bra att det finns specialister inom varje område som man kan rådfråga vid behov. Även revisor D medger att standarderna är svåra att förstå. Han tycker också att det är bra att det finns specialister inom varje standard som man kan be om hjälp vid problem.

5.3 IAS 36

Revisor S anser att den största svårigheten med IAS 36 är när man ska göra ett nedskrivningstest, ett så kallat impairment test. När man ska utföra ett sådant test berättar revisor S att man måste göra ganska många antaganden såsom vid avkastningskravet och framtida marginaler. Han påpekar också att svenska revisorer inte jobbat med marknadsvärdering innan och det innebär att IAS 36 kan vara svår att använda. Revisor D anser att IAS 36 är den svåraste standarden av de tre som vi har tagit upp. Däremot så går han in på ett annat spår om varför han tycker att IAS 36 är svår att använda. Han fokuserar mer på den verklighet som företagen lever i ligger till grund för att standarden är svår att förstå. Han menar på att IAS 36 krånglar till det för företagen vid till exempel en kapitalvärdering.

När vi frågade revisorerna vilka faktorer de kollar på för att se ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov på goodwill så fick vi relativt likartade svar av revisorerna. Revisor S menade på att man kollar efter interna respektive externa indikationer såsom det står i standarden. Han nämner att externa indikationer kan vara finansoro och kraftig inflation. Även revisor D säger att man måste kolla på inflationen och räntorna för att se om det finns indikationer på att goodwill ska skrivas av. En annan indikation enligt revisor D kan vara att den förvärvade goodwillen inte lever upp till de förutsättningar man hade vid förvärvet.

Ernst & Young gjorde 2005 en undersökning där man kom fram till att många företag i Sverige använde sig utav en längre prognosperiod än fem år. Revisor S säger att de flesta företagen idag inte använder sig utav en prognosperiod som är längre än fem år och att i de årsredovisningar som han har stött på i år har alla företagen hållit sig inom ramen av en prognosperiod på fem år. Enligt revisor D så kan ett sådant beteende där företag använder sig utav en längre prognosperiod än fem år bero på att revisorer har haft svårt att förstå den beräkningsmodell som ska användas. Det har medfört att de i vissa fall har godkänt prognosperioder över fem år utan att man har gett några vidare förklaringar i årsredovisningen.

5.4 IAS 38

Gränsen för vad som är forskning och vad som är utveckling tycker både revisor S och revisor D är rätt tydlig. Revisor S menar på att företagen kan titta på de testkörningar företagen gör för att kolla ifall produkten fungerar, på så vis så framgår det när övergången sker från forskning till utveckling. Enligt revisor D så kan även företagen kolla på den dokumentation som företaget har för att se när övergången sker. Revisorerna är även ense när det kommer till hur man ska gå tillväga för att aktivera en immateriell tillgång. Båda säger att alla kriterier måste vara uppfyllda så som det står uttryckligen i standarden och att det därmed inte räcker med att övervägande kriterier uppfylls. Däremot säger de att det inte alltid är lätt att se ifall vissa kriterier är riktigt uppfyllda eller inte. Revisor S säger att vissa kriterier ligger i en "gråzon" och kan tolkas till företagets fördel. Revisor D säger att det ibland kan vara svårt att se om ett kriterium är tillräckligt uppfyllt, räcker det med 50 % eller 90 % för att kriteriet ska vara uppfyllt? Även vid en beräkning av anskaffningsvärdet på en immateriell tillgång så är bägge revisorerna ense. Enligt både revisor S och revisor D så är det anskaffningsmetoden som tillämpas. Revisor S säger att företag endast brukar använda den alternativa principen, omvärderingsmetoden, när man inte kan beräkna anskaffningsvärdet. Revisor D talar om att han aldrig stött på ett fall där man använt omvärderingsmetoden.

5.5 IFRS 3

Vid ett företagsförvärv kan det vara svårt att fördela goodwill och immateriella tillgångar. Revisor S tycker att det viktigaste är att man tar fram det material som styrelsen haft som underlag för beslutet om förvärvet. Man måste även gå igenom de tillgångar som finns och kontrollera att de är rätt värderade. Vidare berättar han att så som de största fastighetsbolagen använder IFRS 3 så kan man undra ifall de tillämpar samma princip. Revisor S poängterar att man måste vara mycket insatt i IFRS 3 för att kunna hantera den på rätt sätt. Revisor D tycker att hanteringen vid fördelningen av goodwill och immateriella tillgångar är extremt svårt. I Danmark tror han det utvecklats en praxis som inte är lika hård i sin gränsdragning som IFRS 3 säger att den ska vara just för att det är så svårt att hantera fördelningen mellan goodwill och immateriella tillgångar. När IFRS 3 började användas av börsnoterade företag så innebar det att man inte längre kunde skriva av goodwill utan att den istället skulle testas årligen för eventuellt nedskrivningsbehov. Revisor S tycker det är bra att goodwillen inte längre skrivs av, han tycker det är bättre att testa den ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov. Vidare menar revisor S på att goodwill är en sådan post som inte behöver försämrats med åren. Med de regler som finns idag anser han att det inte finns någon anledning till att man ska skriva av goodwill då goodwillposten bör vara rätt liten. Revisor D anser dock att företagen själva borde få bestämma hur de vill hantera goodwillposten. Han menar på att värderingen av goodwill är subjektiv och varierar från företag till företag vilket kan resultera i att företagen skriver av goodwillen för lite. Han anser därför att vissa företag borde ha systematiska avskrivningar istället för nedskrivningar.

5.6 Uppgift om forskning och utveckling

I intervjuerna med den svenska respektive danska revisorn så fick de redogöra hur de tänkte vid en forsknings- och utvecklingsuppgift som vi tillhanda gav dem. Bägge revisorerna kom fram till samma slutsats och de hade samma tankegång samt tillvägagångssätt.

5.7 Tidigare forskning

Sedan implementeringen av IFRS säger revisor S att alla årsredovisningarna har blivit mer detaljerade och omfattande då det tillkommit fler upplysningskrav. Även revisor D anser att årsredovisningarna har blivit mer detaljerade. En undersökning gjord av Ernst & Young (2006a) i Sverige studerade 43 olika företags årsredovisningar där det konstaterades att årsredovisningarna faktiskt blivit mer omfattande. Vidare genomförde Ernst & Young (2006b) en undersökning internationellt som visade att det är en bit kvar innan kontinuitet och harmonisering kan uppnås. Revisor S hävdar att det är svårt att uppnå harmonisering då IFRS kräver mycket egna tolkningar och antaganden och att det försvårar en likartad och harmoniserad redovisning. Revisor D menar istället på att sedan införandet av IFRS så kan en röd tråd ses mellan årsredovisningarna men att alla årsredovisningar fortfarande har olika utseenden då varje land har sina redovisningstraditioner. Även tre undersökningar gjorda av Ernst & Young (2006a, 2006b, 2006c) visade resultat på att årsredovisningarna fortfarande är nationellt präglade. Många företag har svårt att förstå standardernas syfte och sedan införandet av IFRS har komplexiteten kring redovisningen ökat liksom antalet noter (Ernst & Young, 2006a). Revisor S berättar att för mindre företag har det blivit en tung belastning att redovisa enligt IFRS och att dessa företag oftast måste anställa minst en person extra om redovisningen ska kunna klaras av. Revisor D håller med och säger att införandet av IFRS har inneburit en stor administrativ börda för företagen och att IFRS är för detaljstyrt och att införandet också innebär mer upplysningskrav.

Om en nedskrivning ska ske skall företaget enligt standarden lämna upplysningar där dessa bland annat tar upp de omständigheter som lett till en nedskrivning. Några exempel på indikationer att en värdeminskning har skett kan vara att tillgångens marknadsvärde har minskat, tillgången synes vara tekniskt föråldrad eller att de ekonomiska fördelar som tillgången förväntas ge har varit lägre än väntat. [3] Revisor S menar på att man kollar efter både interna respektive externa indikationer och nämner några exempel på indikationer som kan vara finansoro, prisutveckling eller kraftig inflation. Även revisor S säger att inflation och räntor kan leda till en nedskrivning av en tillgång men också ifall tillgången inte kan leva upp till de förväntningarna och prognoser man haft vid till exempel förvärvad goodwill.

IAS 38 tillåter två metoder för att värdera en immateriell tillgång vid ett bokslut, anskaffningsmetoden och omvärderingsmetoden [2]. Den undersökning som utformades av Ernst & Young (2006a) visade att de företag som blivit undersökta har valt att använda sig utav anskaffningsmetoden. Revisor S och revisor D menar på att anskaffningsmetoden används främst vid beräkandet av en immateriell tillgångs anskaffningsvärde. IAS 38 delar upp internt upparbetade immateriella tillgångar i en forskningsfas och en utvecklingsfas för att lättare kunna avgöra utifall det kan förekomma en aktivering [2]. Gränsen för vad som är forskning och vad som är utveckling tycker både revisor S och revisor D är rätt tydlig.

Förvärvade identifierbara immateriella tillgångar måste kunna avskiljas från goodwill vid ett rörelseförvärv [5]. Dock så säger revisor S att den fördelningen kan vara svår, revisor D menar istället på att denna hantering som görs mellan goodwill och immateriella tillgångar kan vara extremt svår. Ernst & Young (2006a) kom genom deras undersökning fram till att en väsentlig del av övervärdet vid ett rörelseförvärv klassas som goodwill och att andra immateriella tillgångar är begränsade. Gauffin och Nilsson (2006) har i en undersökning av 98 noterade företag på Stockholmsbörsen kommit fram till att goodwill i genomsnitt utgör 52

% av köpeskillingen. 19 av dessa företag hade vid förvärvet redovisat 100 % goodwill och alltså inte identifierat några immateriella tillgångar alls.

Enligt IFRS 3 ska goodwill aldrig skrivas av i samband med rörelseförvärv, istället ska företaget årligen pröva ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov enligt IAS 36 [5]. Revisor S tycker det är bra att goodwillen inte längre skrivs av, han tycker det är bättre att testa den ifall det föreligger ett nedskrivningsbehov. Revisor D anser dock att företagen själva borde få bestämma hur de vill hantera goodwillposten.

6 SLUTSATSER

I det här kapitlet redovisar vi de slutsatser vi har kommit fram till, vi kommer att knyta samman vårt resultat med vår problemformulering. Vi kommer senare att redogöra förslag på fortsatt forskning.

Syftet med införandet av IFRS är att kunna jämföra olika länders redovisningar. IFRS regelverk anses vara komplicerat och enligt de två revisorer vi intervjuat så måste man vara värderingsexpert för att kunna tillämpa standarderna på ett korrekt vis då standarderna är delvis vaga i sin vägledning och kräver en hel del tolkningar och antaganden. Några som har drabbats hårt av implementeringen av IFRS enligt revisor S och revisor D är de mindre företagen som inte har den kompetens som krävs samt resurserna.

Syftet med IFRS är som tidigare nämnts att öka jämförbarheten mellan länders redovisning. Undersökningarna som gjordes av Ernst & Young (2006a, 2006b, 2006c) kom fram till att det är en bit kvar innan full harmonisering och kontinuitet kan uppnås. I våra intervjuer framkom att den svenska revisorn ansåg att det är svårt att få en harmonisering då standarderna kräver mycket egna tolkningar och antaganden. Däremot ansåg den danska revisorn att olika länders redovisningar har blivit mer jämförbara men att de fortfarande är nationellt präglade. En anledning till varför de två revisorerna är oense kan vara att Danmarks redovisning har historiskt haft få lagar vilket har inneburit att redovisningen har varit väldigt flexibel. Sverige har däremot varit influerad av den kontinentala traditionen. Den kontinentala redovisningstraditionen har en stark koppling till lagar, regler och bygger på ett nära förhållande mellan redovisningssystemet och skatteberäkningen. (Fagerström & Lundh, 2006)

Både revisor S och i synnerhet revisor D tycker att IAS 36 är svår att använda vid upprättande av årsredovisningar. Revisor S menar på att IAS 36 kräver en hel del antaganden och varför revisor D anser att IAS 36 är den svåraste standarden utav de tre som vi tar upp tror vi kan bero på att Danmark inte har någon direkt dansk översättning av IAS 36 i form av en redovisningsrekommendation. Petersen och Plenborg (2007) menar på att räkenskapsstandarderna är så komplicerade att det krävs en betydlig kunskap för att kunna utföra ett korrekt nedskrivningstest och att IASB därmed borde förenkla redovisningsstandarderna och göra dem mer pedagogiska.

IAS 38 delar in forskning och utveckling i två olika faser och båda de revisorer som vi intervjuat tycker att den gränsdragning som ska göras framgår tydligt av standarden. Däremot påpekar båda två att det är svårt att veta när kriterierna för vad som är forskning och vad som är utveckling är uppfyllda. Vi tror att anledningen till varför just IAS 38 är relativt lätt för svenska och danska revisorer att tillämpa kan bero på att den standarden har funnits några år i vardera lands nationella regelverk. Det har resulterat i en utvecklad och accepterad praxis som underlättar användningen av IAS 38.

Enligt revisor S och revisor D är det svårt vid ett företagsförvärf att göra fördelningen mellan goodwill och immateriella tillgångar, revisor S menar på att man måste vara väldigt insatt i IFRS 3 för att kunna använda den på ett korrekt sätt. Ernst & Young (2006a) kom genom deras undersökning fram till att en väsentlig del av övervärdet vid ett rörelseförvärf klassas som goodwill och att andra immateriella tillgångar är begränsade. Malmqvist (2007) avundas

inte de som ska godkänna fördelningen av immateriella tillgångar och goodwill vid företagsförvärv alltså revisorerna. Vi anser att IFRS 3 är svår att använda då den ser väldigt annorlunda ut mot tidigare i Sverige och Danmark, praxis har antagligen ännu inte blivit så utbredd och upparbetad vilket försvårar för de revisorer som kommer i kontakt med IFRS 3 då man antagligen inte riktigt besitter den kunskap som standarden kräver ännu. En ny standard är alltid svår att tillämpa i början då inga rutiner finns som man kanske har för övriga standarder som funnits längre.

Sammantaget anser vi att IFRS har medfört att EU- ländernas årsredovisningar har blivit mer likartade. Däremot är det en bit kvar innan en full harmonisering kan ske då varje lands traditioner fortfarande framgår tydligt. Revisorernas syn på de internationella standarder som reglerar immateriella tillgångar är att det finns mycket som kan förbättras då de är svårbegripliga och innefattar att man gör många antaganden. Då IFRS regelverk ska kunna appliceras i många länder kommer standarderna alltid att upplevas som aningen diffusa för att de ska kunna användas av flera typer av verksamheter. Därför är det viktigt att vara mycket insatt inom området IFRS för att man ska kunna tolka och använda standarderna på rätt sätt. Utifrån intervjuerna och den teori vi har använt tror vi att införandet av IFRS kommer ge en positiv utveckling av den internationella redovisning om några år när praxis har utvecklats fullt ut.

6.1 Fortsatt forskning

I den här uppsatsen har två länder jämförts med varandra ur revisorernas synvinkel. Det skulle vara intressant ifall man kunde fortsätta på denna tankegång fast använda flera länder i undersökningen. Man skulle även kunna göra undersökningen ur företagets eller investerarens perspektiv. Ett ytterligare förslag kan vara att man endast väljer en standard och gör en mer djupgående undersökning av just den valda standarden.

KÄLLFÖRTECKNING

- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori- policy och praxis*. Malmö: Liber Ekonomi
- Buisman, J. (2006). Första erfarenheterna av IFRS- redovisning. *Balans*, 32 (5), 36-39
- Buisman, J. (2007). Blir IFRS globalt redovisningsspråk?. *Balans*, 33 (4), 37-40
- Deloitte. (2005). IFRS introduktion til de internationale regnskabsstandarder [Elektronisk version]
- Elling, J.O. (2002). *Årsrapporten- teori og regulering*. Köpenhamn: Gads Forlag.
- Ernst & Young. (2006a). Implementeringen av IFRS 2005 [Elektronisk version]. *Skriftserie IFRS*.
- Ernst & Young. (2006b). Observations on the implementation of IFRS [Elektronisk version].
- Ernst & Young. (2006c). IFRS - der er fortsat et stykke vej igen [Elektronisk version].
- Ernst & Young. (2007). Guide till IFRS 3: Rörelseförvärv [Elektronisk version]. *Skriftserie IFRS*.
- Fagerström, A., & Lundh, S. (2005). *Internationella Redovisningsregler (IAS)- med ett svenskt perspektiv*. Linköping: Författarna.
- Fagerström, A. & Lundh, S. (2006). *Financial Accounting in the Nordic Countries*. Linköping: The authors.
- FAR Förlag. (2007). *FARs Samlingsvolym 2007 Del 1*. Avesta: STC i Avesta AB.
- Gauffin, B., & Nilsson, S-A. (2006). Rörelseförvärv enligt IFRS 3 – första året. *Balans*, 32 (8-9), 40
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför?*. Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, C., Johansson, R., Marton, J. & Pautsch, G. (2004). *Externredovisning*. Malmö: Bonnier utbildning AB.
- Johansson, S. E. (2002). Kassaflöden och nedskrivningar. *Balans*, 28 (1), 31-35
- Malmqvist, P. (2007). Revisorerna bör säga ifrån!. *Balans*, 33 (2), 50
- Marton, J. (2007). I huvudet på en normsättare. *Balans*, 33 (8-9), 16
- Nilsson, H., Nilsson, S., & Sundgren, S. (2007). *Internationell redovisning teori och praxis*. Lund: Studentlitteratur.

Olsson, H., Sörensen, S. (2007). *Forskningsprocessen*. Stockholm: Liber AB

Petersen, C., Plenborg, T. (2007). En empirisk analyse af hvorledes antallet af fejl reduceres i forbindelse med værdiforringelsetest. *Ledelse & Erhvervsekonomi*, (3), 137-145

Smith, D. (2006). *Redovisningens sprog*. Lund: Studentlitteratur

Westermarck, C. (2005). *EU:s redovisningsstandard*. Stockholm: Nordstedts juridik AB.

Internetsidor

[1] http://www.farsrskomplett.se/foIng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN67608@@RTN67784@@RTN67840@@RTN67894&searchResultId=296238553_1209473398492#top
IAS 38 punkt 8. (2007) 29 april 2008, 14:52

[2] http://www.farsrskomplett.se/foIng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN67608@@RTN67784@@RTN67840@@RTN67894&searchResultId=296238553_1209473398492#top
(2007) 29 april 2008, 15:50

[3] http://www.farsrskomplett.se/foIng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN67608@@RTN67784@@RTN67840@@RTN67890&searchResultId=1188599265_1209472216567#top
p (2007) 29 april 2008, 14:45

[4] http://www.farsrskomplett.se/foIng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN67608@@RTN67784@@RTN67840@@RTN67894&searchResultId=1249618855_1209475742358#top
p IAS 38 punkt 11 (2007) 29 april 2008, 15:40

[5] http://www.farsrskomplett.se/foIng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN67608@@RTN67784@@RTN67824@@RTN67830&searchResultId=1686139594_1209474630320#top
p (2007) 29 april 2008, 15:10

[6] http://www.farsrskomplett.se/foIng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN67608@@RTN67784@@RTN67824@@RTN67830&searchResultId=1686139594_1209474630320#top
p IFRS 3 punkt 16 (2007) 29 april 2008, 16:00

[7] http://www.ey.com/global/content.nsf/International/About_EY_-_Key_Facts_and_Figures_-_History 23 mars 2008, 11:26

[8] http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY 23 mars 2008, 11:26

[9] http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8105,00.html 23 mars 2008, 11:27

[10] http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8197,00.html 23 mars 2008,
11:42

Intervjuer

Revisor D, *personlig intervju*, 2008-04-01

Revisor S, *personlig intervju*, 2008-03-20

BILAGA

INTERVJUGUIDE

INLEDANDE FRÅGOR

- ❖ Hur anser du att förståelsen är kring IAS 36, IAS 38 och IFRS 3?
- ❖ Vilken av dessa standarder skiljer sig mest från de nationella rekommendationerna och hur skiljer de sig?
- ❖ Hur uppfattar du reglerna, är de tydliga eller otydliga?
- ❖ Vad tycker du att IFRS har tillfört för redovisningen?

IFRS 3

- ❖ Upplevs det svårt att hänföra övervärden till tillgångar, framförallt immateriella tillgångar?

IAS 38

Uppgift om Forskning och utveckling

Ett företag bedriver betydande forsknings- och utvecklingsarbete. Företaget har inrättat en forskningsavdelning som besitter kompetens på olika områden. Arbetet inom denna avdelning bedrivs i projektform.

Bland annat har, det inom ramen för ett projekt, lagts ned 2 500 000 kronor för att utveckla och förbättra den rådande produktionsprocessen i företaget. I detta belopp ingår utgifter för löner, material och el etcetera. Syftet med projektet är att i framtiden väsentligt reducera produktionskostnaderna.

I ett annat projekt har det under året en prototyp utvecklats som, förutsatt goda resultat, förmodligen kommer att introduceras på marknaden inom ett år. Enligt upprättad marknadsplan kommer produkten att säljas i Europa. Utvecklingsprocessen har hittills tagit 5 000 000 kronor i anspråk.

Hur skulle du redovisa ovanstående uppgift, och varför?

- ❖ Hur går du tillväga för att avgränsa vad som är utveckling och vad som är forskning?
- ❖ IAS 38 tillåter två metoder vid värdering av immateriella tillgångar, Anskaffningsvärdet och omvärderingsmetoden. Hur tänker du när du väljer någon utav dessa, föredrar du någon och varför i så fall? Hur definierar du ”verkligt värde” vid tillämpning av omvärderingsmetoden?

IAS 36

- ❖ Om goodwill ska skrivas ned, hur vet du att det föreligger ett nedskrivningsbehov? Vilka faktorer kollar du på?
- ❖ Vid beräkning av nyttjandevärdet bör prognosperioden inte överstiga 5 år. Om tidsperioden överstiger 5 år ska tillväxten vara begränsad eller avtagande. I en undersökning gjord av Ernst & Young tittade man på implementeringen av IFRS på 2005 års årsredovisningar i Sverige. I undersökningen kom man dock fram till att det inte går till så i verkligheten, flera företag hade antagit en tillväxt under en betydligt längre prognosperiod än 5 år och då inte med en avtagande tillväxttakt. Företagen har heller inte lämnat några upplysningar i årsredovisningen. Varför tror du att detta skedde?