

---

## FÖRORD

---

Denna uppsats är en kandidatuppsats, skriven vid Högskolan i Kristianstad under höstens senare del år 2004. Det har varit ett intressant, lärorikt och intensivt arbete. För att genomföra uppsatsen har vi varit beroende av flera personer vilka vi vill uttrycka vår tacksamhet till.

Vi vill rikta ett stort tack till alla Ni redovisningsansvariga runt om i landet som tog Er tid att besvara vår enkät.

Vi vill även tacka Torbjörn Tagesson, som under arbetets gång gett värdefull handledning.

Till sist vill vi tacka Andreas Lindmark för all hjälp med upprättande av vår hemsida och Jörgen Kvist för korrekturläsning.

Kristianstad 2005-01-11

Anna Andersson

Anna Nilsson

Annika Nilsson

---

## ABSTRACT

---

In the beginning of 2005 the listed companies in the European Union will be forced to adopt the rules of IASB by law. IASB is aiming to reach harmonization in accounting standards. The purpose of this paper is to investigate whether there are differences in the companies' interpretations of the standards of IASB, and search for what the possible differences are based on. To conduct the investigation we have used a questionnaire survey. The answering frequency of this survey came to 25 percent. The theories that this paper is based on are institutional theory, agency theory and positive accounting theory. Through these theories eight hypotheses have been developed. The result of the analysis is that there intends to be no connection between the companies' interpretations and our hypotheses. Nevertheless, the companies' widespread interpretations seem to be a threat to the goal of IASB, to reach harmonization.

---

## SAMMANFATTNING

---

I början av 2005 blir IASB:s regler tvingande och gemensamma för alla noterade bolag inom EU. Årsredovisningarna skall nu upprättas enligt IASB:s standarder IAS/IFRS. De förändringar IAS/IFRS väntas bära med sig kommer i många fall att påverka bolagen och därmed antas att bolagen försöker tolka standarderna utifrån sin egen nytta. De olika tolkningarna kan leda till att IASB:s målsättning, harmonisering av den ekonomiska redovisningen, blir svår att uppnå.

Vi har utgått från en positiv ansats och i studien används en deduktiv metod då våra hypoteser baseras på tidigare forskning och redan existerande teorier. Vår studie grundas på en totalundersökning, där målpopulationen omfattas av alla noterade bolag med goodwill på Stockholmsbörsen. Studien har utförts genom en enkät, vilken består av elva tolkningsfrågor samt en öppen fråga. Svarefrekvensen på enkäten uppgick till 25 procent, då 43 av de 172 utskickade breven besvarades. De teorier uppsatsen grundas på är institutionell teori, agentteorin och positiv redovisningsteori. Studien består av en huvudhypotes och utifrån ovan nämnda teorier har åtta underhypoteser skapats. Vår sekundärdata är hämtad ur årsredovisningar tillhörande vår målpopulation.

Då vi testat sambanden i insamlad data har vi använt oss av Pearsons Chi-tvåtest, T-test och Mann-Whitney test. Även i bortfallsanalysen har nämnda tester använts.

Slutsatsen i vår undersökning är att den låga detaljeringsgraden i standarderna bidrar till att bolag väljer att tolka standarderna olika.

## INNEHÅLL

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>6</b>
1.1 BAKGRUND.....	6
1.2 PROBLEMATISERING.....	8
1.3 SYFTE.....	9
1.4 AVGRÄNSNING.....	9
1.5 UPPSATSENS DISPOSITION.....	9
<b>2. TEORETISK METOD</b> .....	<b>11</b>
2.1 METOD OCH ANSATZ.....	11
2.2 KAPITELSAMMANFATTNING.....	12
<b>3. REDOVISNINGSTEORI OCH STANDARDER</b> .....	<b>13</b>
3.1 INLEDNING.....	13
3.2 DEN GODA REDOVISNINGSSEDEN OCH NORMBILDANDE ORGAN.....	13
3.3 RÄTTVISANDE BILD.....	15
3.4 GOODWILL.....	16
3.5 IMPAIRMENT TEST.....	17
3.6 KAPITELSAMMANFATTNING.....	18
<b>4. TEORI</b> .....	<b>19</b>
4.1 KVALITATIVA EGENSKAPER.....	19
4.1.1 Tillförlitlighet.....	19
4.1.2 Jämförbarhet.....	20
4.1.3 Harmonisering.....	20
4.2 INSTITUTIONELL TEORI.....	21
4.2.1 Geografisk placering.....	24
4.2.2 Val av revisionsbyrå.....	24
4.2.3 Bransch.....	25
4.2.4 Ålder.....	26
4.3 AGENTTEORI.....	26
4.3.1 Bonusavtal.....	27
4.4 POSITIV REDOVISNINGSTEORI.....	28
4.4.1 Företagsstorlek.....	29
4.4.2 Ägarstruktur.....	30
4.4.3 Goodwillstorlek.....	30
4.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	31
<b>5. EMPIRISK METOD</b> .....	<b>31</b>
5.1 UNDERSÖKNINGENS METOD.....	32
5.2 DATAINSAMLING.....	32
5.2.1 Primärdata.....	32
5.2.2 Sekundärdata.....	34
5.3 AVGRÄNSNING OCH URVAL.....	34
5.4 OPERATIONALISERING.....	35
5.4.1 Enkätens utformning.....	35
5.4.2 Hypoteser.....	37
5.5 STATISTISK BEARBETNING.....	39
5.6 BORTFALLSANALYS.....	40
5.7 KAPITELSAMMANFATTNING.....	43
<b>6. ANALYS</b> .....	<b>45</b>
6.1 VAL AV SKALA.....	45
6.2 ANALYS AV ENKÄTENS DEL TVÅ.....	45
6.2.1 Geografisk placering.....	45
6.2.2 Val av revisionsbyrå.....	46
6.2.3 Bransch.....	49
6.2.4 Ålder.....	50

<u>6.2.5 Bonusavtal</u> .....	51
<u>6.2.6 Företagsstorlek</u> .....	53
<u>6.2.7 Ägarstruktur</u> .....	55
<u>6.2.8 Goodwillstorlek</u> .....	56
<u>6.3 ANALYS AV ENKÄTENS DEL ETT</u> .....	58
<u>6.4 DISKUSSION KRING HUVUDHYPOTES</u> .....	61
<u>6.5 SPEKULATIONER OM FEL I VÅR TEORI</u> .....	62
<u>6.5.1 Geografisk placering</u> .....	62
<u>6.5.2 Val av revisionsbyrå</u> .....	62
<u>6.5.3 Bransch</u> .....	63
<u>6.5.4 Ålder</u> .....	63
<u>6.5.5 Bonusavtal</u> .....	63
<u>6.5.6 Företagsstorlek</u> .....	63
<u>6.5.7 Ägarstruktur</u> .....	64
<u>6.5.8 Goodwillstorlek</u> .....	64
<u>6.5.9 Enkätens utformning</u> .....	64
<u>6.6 KAPITELSAMMANFATTNING</u> .....	65
<b><u>7. SLUTSATS</u></b> .....	<b>66</b>
<u>7.1 SLUTSATS OCH REFLEXIONER</u> .....	66
<u>7.2 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER</u> .....	68

## REFERENSLISTA

## BILAGOR

## 1. INLEDNING

---

*I detta kapitel ges en kort diskussion kring bakgrunden till uppsatsens syfte, vad bolags skiljaktigheter vid tolkningar av redovisningsstandarder kan grunda sig i. Bakgrunden ligger vidare till grund för gjord avgränsning kring goodwill och problemdiskussionen för fortsatt uppsats. Kapitlet avslutas med en överblick över arbetets fullföljda framställning.*

---

### 1.1 Bakgrund

I dagarna förbereder sig ett stort antal företag för upprättandet av årsredovisning enligt IASB:s<sup>1</sup> standarder IAS/IFRS<sup>2</sup> och säkerligen kommer många att chockeras av slutresultatet. Plötsligt kommer det att bli tydligt för företagen att förändringarna, som IAS/IFRS innebär, är så mycket mer än bara översättning av siffror från ett redovisningssystem till ett annat. (PricewaterhouseCoopers, 2002) Som ett företag sagt:

*”all we have to do is change the numbers”* (sid. 1) (PricewaterhouseCoopers, 2002).

Detta är ett farligt antagande menar PricewaterhouseCoopers (2002), då övergången till IAS/IFRS innebär att organisationen måste lära sig ett nytt språk, ett nytt sätt att arbeta. Hela grunden av marknadsrapporter kommer att bli annorlunda och för många företag kommer detta innebära grundläggande förändringar.

Från och med 2005 blir IASB:s regler tvingande och gemensamma för alla noterade<sup>3</sup> koncernbolag inom EU. Målsättningen med detta är att det skall finnas en inre marknad för finansiella tjänster och att jämförbarhet ur ett globalt syfte bolag emellan skall uppnås.

---

<sup>1</sup> International Accounting Standard Board

<sup>2</sup> International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards. Skillnaden mellan de båda begreppen är rent språklig. Standarder som utgavs före juli 2003 kallas IAS medan nyare standarder fått beteckningen IFRS (Lönnqvist, 2004.11.12).

<sup>3</sup> Med ”noterade bolag” menas de bolag vars värdepapper har tagits upp till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 1.13 rådets direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster på värdepappersområdet (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003).

Detta kräver enhetlighet gällande användningen av redovisningsprinciper. (Wilke, 2004, Andersson och Thapper, 2004) Utifrån Europeiska Gemenskapernas Kommissions text kan det tydas att de internationella redovisningsstandarder IASB ger ut har en låg detaljeringsgrad, då deras redovisningssystem är mer principbaserat än regelbaserat. IAS 1.22 föreskriver uttryckligen att företagsledningen efter egen bedömning skall utarbeta den mest ändamålsenliga redovisningslösningen, men det innebär inte ett fritt val för ledningen. Detta då IAS/IFRS kräver att den görs med beaktande av IASB:s föreställningsram och även med definitioner och uttalanden från övriga normgivare och vedertagen branschpraxis. Vidare kan det tydas att den låga detaljeringsgrad som råder lämnar ett stort tolkningsutrymme för de berörda bolagen, vilket kan medföra stora skillnader bolag emellan vid tillämpningen av standarderna. (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003)

Ernst & Young (2004) menar, för att en standard skall få gälla inom den Europeiska Gemenskapen kan den inte strida mot redovisningsdirektiven om rättvisande bild av företags resultat och ställning. Då man ser till hela världen, skiljer sig företagens finansiella redovisning vida åt. Dessa olikheter kan medföra att värdering av företag kan bli missvisande och jämförelser företag emellan kan bli snedvridna. Dock måste standarderna inom EU främja den europeiska allmänhetens intressen och uppfylla vissa krav när det gäller begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet (Nytt från revisorn, 2002). Beslutet EU fattat angående unionens tillämpning av IAS/IFRS har formen av en EU-förordning, vilket innebär att de internationella standarderna gäller oberoende av vad som sägs i olika länders egen lagstiftning. Enligt Årsredovisningslagen, i fortsättningen kallad ÅRL, ligger det i god redovisningssed att lag och standarder tillämpas på ett sätt som ger en rättvisande bild och ansvaret för utvecklingen av denna, för noterade bolags räkning har legat hos Redovisningsrådet. Nu kommer ansvaret istället att ytterst ligga i händerna på IASB, vilket förmodligen kommer att leda till ett annat utseende av den goda redovisningsseden gällande dessa bolag. (Redovisningsrådet, 2004) För att uppnå en mer flexibel, mindre stelbent och formell normbildning, finns det en stark koppling mellan redovisning och god redovisningssed (Nilsson, 2002).

Vidare menar Nilsson (2002), när det gäller det yttersta syftet hos redovisningen har det aldrig funnits, och finns heller ej idag, någon riktig samstämmighet. Detta är en orsak till att vissa svårigheter med normgivningen på redovisningsområdet har förekommit. Men under de senaste åren har stora steg tagits mot en harmonisering av redovisningsreglerna och vid övergången till IAS/IFRS antas ett globalt finansiellt redovisningsspråk mellan länderna. Denna förändring kommer kanske att öka harmonin vid normgivningen. Enligt Epstein och Mirza (2003) (refererad Andersson och Thapper, 2004) är den främsta fördelen med harmonisering en ökad jämförbarhet, då detta leder till färre missförstånd och ökad tilltro till finansiella rapporter för bland annat investerare och analytiker. Rapporter baserade på andra principer än de allmänt accepterade, riskerar att minska i värde (PricewaterhouseCoopers, 2002). Resonemanget som här förts förhöjer vikten av att standarder bör tolkas enhetligt, för att en rättvis jämförelse mellan bolag skall kunna åstadkommas plus att en inre marknad för finansiella tjänster skall uppnås. Dock kan den harmoni som IASB eftersträvar i att både de Jure perspektivet, harmonisering genom lagar och föreskrifter, och de Facto perspektivet, harmonisering inom det egentliga utförandet, vara svår att uppnå (van der Tas, 1988). Detta då det är många faktorer som spelar in vid tillämpningen av standarder, bland annat kan företagens agerande påverkas av bolagets kultur och agerande.

## **1.2 Problematisering**

Bolags årsredovisningar kan få olika utseenden på grund av att IASB lämnar stora utrymmen för egna tolkningar av deras standarder (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003). Syftet med övergången till IASB:s standarder är bland annat att ge en rättvisande bild och samtidigt skapa en harmonisering och jämförbarhet mellan länders redovisning. Detta skall uppnås genom att skapa en enhetlig redovisning mellan bolag. (Nilsson, 2002) Den låga detaljeringsgraden hos standarderna kan dock leda till att de kommer att tolkas på skilda sätt av berörda företag, vilket leder oss in på problematiken i vårt arbete.

Tolkningarna av standarderna kan komma att hota IASB:s eftersträvan till en harmoniserad redovisning, då skilda tolkningar hos likvärdiga bolag, kan leda till att upprättandet av en koncernredovisning skiljer sig åt. Ett område där skillnaderna



mellan länders redovisning varit stor är goodwill (PricewaterhouseCoopers, 2002). Det har även länge varit en diskuterad fråga i den ekonomiska debatten om goodwill skall skrivas av eller inte. IASB har nu gett svaren för de noterade bolagen i Europa, goodwill skall inte längre skrivas av planenligt utan skall endast vid behov skrivas ned. Detta visar på ett typiskt område där olikheter kan uppstå vid användandet av IASB:s standarder, då årliga nedskrivningsprövningar, så kallade impairment test, kan få mycket stor effekt på resultatet hos många bolag. Framförallt bör det ge stora svängningar i resultatet åren emellan. (KPMG, 2004) Företagens behandling av goodwill i och med upphörandet av avskrivning, bör kunna bli en bra värdemätare på hur företagen egentligen har lyckats med sina förvärv hävdar Lindvall (2002). Vidare menar Lindvall (2002) att det är uppenbart att hetsen mot tillväxt genom förvärv har lett till att många företag har förköpt sig. För att visa på goodwillens roll i företag och dess redovisning kan de 50 största företagen på börsen, vilka står för tre fjärdedelar av börsvärdet, stå som ett gott exempel. På grund av att de nu slipper avskrivningar på goodwill kommer deras vinster att öka med tolv procent. (Isacson, Svensson, 2004) Utifrån detta kan goodwill vara ett lämpligt område för undersökning av tolkningar. Ovanstående resonemang leder således fram till följande frågeställningar:

- Är det en spridd tolkning av standarderna mellan noterade koncernbolag?
- Vad grundar sig eventuella tolkningars skiljaktigheter i?

### **1.3 Syfte**

Syftet med denna undersökning är att kartlägga noterade bolags tolkning av IASB:s standarder och vad eventuella olikheter kan botten i.

### **1.4 Avgränsning**

Då det under rådande situation vore en omöjlighet för oss att undersöka hela IASB:s redovisningssystem efter områden där skiljaktigheter mellan bolag kan finnas, har vi valt att begränsa oss till området goodwill. Detta då ämnet lämnar ett stort tolkningsutrymme för läsaren och har under de senaste åren varit ett debatterat ämne, vilket bör påvisa skilda åsikter.

### **1.5 Uppsatsens disposition**

I kapitel två redogörs för uppsatsens metod och vidare motiveras vårt val av teorier som ligger till grund för gjorda hypoteser om skiljaktigheter i tolkningen av standarderna.

I kapitel tre ges en kortfattad introduktion kring begreppen god redovisningssed och rättvisande bild. Vidare förklaras begreppet goodwill och impairment test.

I kapitel fyra beskrivs begreppet harmonisering och det redogörs för de teorier, institutionell-, agent- och positiv redovisningsteori, vilka ligger till grund för framtagna hypoteser. Den övergripande hypotesen bottnar i två kvalitativa egenskaper för redovisning, tillförlitlighet och jämförbarhet, vilka vi ger en inledande förklaring till. Vidare ges genomgångar till de olika teoriernas antaganden om utvecklingen och val av redovisningspraxis, vilka gjorda underhypoteser bottnar i.

I kapitel fem beskrivs insamlingen av primärdata, vilken skett genom en webbenkät, och sekundärdata. Vidare förklaras varför en totalundersökning gjorts och hur data till våra hypoteser tagits fram. Slutligen presenteras bearbetning av våra data, där huvudsakligen Pearsons Chi-tvåtest använts, och resultatet av bortfallsanalysen.

I kapitel sex analyseras vårt insamlade datamaterial genom ett flertal olika tester som utförs med hjälp av SPSS. För att testa våra hypoteser ställs enkätens tolkningsfrågor mot våra bakgrundsvARIABLER. Därefter görs en analys av resterande frågor i enkäten. Vidare förs även kort diskussion om huruvida huvudhypotesen kan accepteras. Till sist ifrågasätts ställda hypoteser och enkätens utformning.

I kapitel sju kommer det att berättas om reflexioner och de övergripande slutsatser som dragits utifrån studiens resultat. Kapitlet avslutas med ett förslag till fortsatta studier, vilket skulle komplettera och förbättra uppsatsens resultat.

## 2. TEORETISK METOD

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för uppsatsens metod och vidare motivera vårt val av teorier som ligger till grund för gjorda hypoteser om skiljaktigheter i tolkningen av standarder.*

---

### 2.1 Metod och ansats

Målet med uppsatsen är, som nämnts, att förklara och dra slutsatser om noterade företags tolkning av IASB:s redovisningsstandarder. För att undersöka vad spridda tolkningar kan grunda sig i, har vi utgått från teorier från vilka olika hypoteser har utformats.

Uppsatsen är framtagen efter den positivistiska ansatsen vilken, enligt Thurén (1995), syftar till att uppsatsen skall byggas på positiv, det vill säga säker, kunskap. Alla påståenden och iakttagelser skall kritiskt undersökas och endast stödjas på de fakta som kan anses säkerställda med all rimlig sannolikhet (Ibid). Enligt Saunders, Lewis och Thornhill, (2003) tillhör en forskare den positivistiska ansatsen om denne intar en roll som en objektiv analytiker som tolkar de data den samlat in. I denna studie har den positivistiska ansatsen använts då problemen skall försöka redas ut genom att samla in rådata, i form av en enkät, för att sedan analysera denna.

Den hermeneutiska ansatsen utgår, till skillnad mot den positivistiska ansatsen, från förståelse, att tolka andra människors känslor och upplevelser, till exempel genom en intervju. Detta kan, enligt Thurén (1995), innebära att analytikern befinner sig på osäker mark då det är svårt att veta om han/hon uppfattat informationen rätt. Utifrån Thuréns (1995) resonemang och av att intervjuer är tidskrävande har vi valt att inte använda oss av denna ansats.

Enligt Thurén (1995) finns det två olika sätt att dra slutsatser, dels genom induktion och dels genom deduktion. Det sätt som bäst passar ihop med den positivistiska ansatsen är deduktion. Deduktion innebär att logiska slutsatser dras vilka betraktas som giltiga om de är logiskt sammanhängande. De behöver dock inte överensstämja med verkligheten. (Ibid) Enligt Saunders med flera (2003) skall man i den deduktiva

metoden söka efter kausalt samband med hjälp av befintlig teori. Då vi ska använda oss av befintliga teorier och metoden är ett bra komplement till vald ansats lämpar metoden sig bra till vår undersökning. Teorier som kommer att användas är institutionell teori, agentteori och positiv redovisningsteori. Motiveringen till dessa tre ligger i att utvecklingen av redovisningspraxis i noterade bolag, kan liksom de flesta samhällsvetenskapliga fenomen delvis förklaras med hjälp av den institutionella teorin. Likaså kan valet av redovisningspraxis förklaras med hjälp av den positiva redovisningsteorin, med dess grund i agentteorin. (Peters, 1999 (refererad i Bentfors, Karlsson, Olofsson, 2004)) Med antagande om att det uppstår skiljaktigheter när företagen skall tolka IASB:s standarder, skall problemet försöka lösas med hjälp av dessa teorier. Genom att ställa upp hypoteser om vad som kan ligga till grund för eventuella skiljaktigheter hoppas förklaringar kunna nås om varför de uppstår. Dessa hypoteser har sina grunder i ovan nämnda teorier.

## **2.2 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har förklaringar getts till att arbetet utgår från en positivistisk ansats då insamlad data kommer att tolkas på ett objektiva synsätt. Huvudsakligen har uppsatsen en förklarande inriktning då syftet är att finna anledningar till skiljaktigheter i tolkningar. Då dessa förklaringar kommer ha sin utgångspunkt i institutionell teori, agentteori och positiv redovisningsteori används en deduktiv metod. Vi har utifrån dessa teorier utvecklat hypoteser som skall testas för att få en bild av hur de stämmer överens med verkligheten.

---

### 3. REDOVISNINGSTEORI OCH STANDARDER

---

*För en djupare förståelse för uppsatsens område skall uppnås, skall detta kapitel ge en kortfattad introduktion kring begreppen god redovisningssed och rättvisande bild. Vidare förklaras begreppet goodwill medan nedskrivningstestet ges sammanfattat i slutet av kapitlet.*

---

#### 3.1 Inledning

På 1960- och 70-talet började praktiker och teoretiker vara av den uppfattningen att redovisningsteorins delar behövdes samlas i en sammanhängande modell. En övergripande teoretisk grund inom redovisningen ansågs nämligen ge normerna ökad legitimitet och då även en mer enhetlig redovisningspraxis. Många länder började därför utveckla så kallade begreppsmässiga ramar för redovisningsrapportering. Sverige utvecklade aldrig någon egen, utan gjorde istället, via Redovisningsrådet, en direkt översättning av IASC:s<sup>4</sup> internationella ramverk. Ramverken syftar till att fylla behovet av en enhetlig, grundläggande och gemensam referensram som ska ligga som en grund vid tillämpning av redovisningsstandarder och normer. (Nilsson, 2002)

I valet att döpa IASB:s normer stod det mellan rekommendationer och standarder. I denna uppsats har ordet *standard* valts då vi följt Europeiska Gemenskapernas Kommission (2003) som använder ordet *standard* i sin IAS-förordning.

#### 3.2 Den Goda Redovisningsseden och normbildande organ

I Nytt från Revisorn (2004) kan det läsas att lagarna inom det svenska redovisningsområdet har karaktären av ramlagsstiftning, vilket gör att detaljerna kring redovisningen får växa fram genom den goda redovisningsseden. Detta resonemang kan tydas genom ÅRL 2.2; ”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”. En hänvisning till detta nyckelbegrepp görs för att fylla ut på de områden där det ansetts att regler inte kunnat skapas genom lag. Detta då praxis kan finnas oklar eller att utvecklingen snabbt skulle göra en lag innehållande sådana regler inaktuell. (Artsberg, 1992)

---

<sup>4</sup> International Accounting Standard Committee (tidigare namn på IASB)

God redovisningssed kan skilja sig åt från företagskategori till företagskategori och den behöver inte bli detsamma för ett mindre företag som för ett större (Bokföringsnämnden, 2004.11.22) vilket gör att redovisningen kan skilja sig åt. ÅRL säger dock inget om innehållet i den goda redovisningsseden, men kan uttryckas genom *"En faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga"*. (sid. 15) (Nilsson, 2002) Innehållet har genom åren utvecklats och genom proposition 1995/96:10 kan nu den goda redovisningsseden uttryckas genom *"En allmänt rättslig standard grundad på förekommande praxis och rekommendationer"*.

ÅRL kommer säkerligen att inom de närmsta åren ändra utseende med bakgrund i regeringens proposition 2004/05:24, Internationell redovisning i svenska företag. Propositionen lämnar bland annat förslag till ändring av ÅRL och förslag till klargörande bestämmelser om vilka svenska regler inom koncernredovisning som noterade bolag skall tillämpa. EG-förordningen om tillämpning av IASB:s standarder, är det som föranledde propositionen. (Prop. 2004/05:24) Syftet med förslaget på ny lagstiftning ligger i att ÅRL, så långt som möjligt, skall anpassas till IAS/IFRS, så dessa ej kommer i konflikt med varandra. (Lönnqvist, 2004.11.12)

Tillkomsten av Redovisningsrådet år 1989 kan sägas ha grundlagt strukturen som idag råder för normbildningen på redovisningsområdet i Sverige (Nilsson, 2002). Utvecklingen av god redovisningssed för noterade bolag har fram till idag legat i händerna på Redovisningsrådet, då dess normgivning främst riktar sig till de företag vars aktier är föremål för offentlig handel och genom sin storlek har ett allmänt intresse. Redovisningsrådet har till största del arbetat med att anpassa IAS/IFRS till svenska förhållanden. (Nytt från Revisorn 2004)

I dag har Sverige, i relativt stor utsträckning, anpassat normgivningen för börsnoterade företag till IAS/IFRS, trots detta finns ännu skillnader mellan god redovisningssed och IAS/IFRS. (Deloitte 2003) Av detta kan tydas att Redovisningsrådets arbete idag är nära knutet till IASB:s. Detta är även något som i framtiden kommer att bli ännu viktigare, då det yttersta ansvaret, när det gäller utvecklingen av god redovisningssed

för de noterade företagens koncernredovisning nu kommer att ligga hos IASB. (Redovisningsrådet, 2004) Sir David Tweedie, ordförande i IASB, har i ett Memorandum 2002 bland annat uttalat följande om de nationella normgivarnas roll i förhållande till IASB: ”...we look to the national standard-setters as partners in several of our projects, enabling us to make use of their resources” (sid. 2) (Redovisningsrådet, 2004).

International Accounting Standard Board grundades år 1973 under namnet International Accounting Standards Committee (IASC). Målsättningen för IASB:s arbete är att publikationen av IAS/IFRS skall dels hålla en hög kvalitet, vara förståelig och uppfylla kraven på transparens och jämförbarhet ur ett globalt perspektiv, dels verka för en förbättring och harmonisering av redovisningsnormer. (Nilsson, 2002, Andersson och Thapper, 2004)

### 3.3 Rättvisande bild

En tanke med de nya redovisningsstandarderna är att de ska ge en så rättvisande bild av verkligheten som möjligt (Johansson, 2004). Begreppet rättvisande bild har enligt Jönsson Lundmark (1999) fått en avgörande roll för regelsystemet IAS/IFRS uppbyggnad och tillämpning, hon menar att ”tillämpning av IAS/IFRS ger i princip alltid en rättvisande bild” (sid. 63).

Begreppet rättvisande bild hittar man i ÅRL 2:3 där följande anges:

*“Balansräkning, resultaträkning och noterna skall upprättas som helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not”.*

Bestämmelsen om rättvisande bild har en i förhållande till övriga redovisningsprinciper överordnad ställning och i samband med Storbritanniens inträde i EU har begreppet ”true and fair view”, som i svenska ÅRL översatts med rättvisande bild, upphöjts till en övergripande princip i EG:s redovisningsdirektiv (Smith, 2000).

Thorell (1993) menar att företag i Storbritannien är förpliktigade att frångå lagen om det är nödvändigt för att deras redovisning skall ge en "true and fair view" av företaget. Vidare hävdar han att det enligt punkt fyra, artikel två i EG-direktivet "gäller att det alltid är tillräckligt – för att uppfylla kravet på rättvisande bild – att ge tilläggsupplysningar" (sid. 33). Denna tolkning innebär att företagen inte som huvudregel behöver tillämpa override-regeln, skyldigheten att frångå lagen, i artikelns punkt fem. (Ibid) I Sverige tillämpas denna tolkning då "undantag skall göras från sådant som står i strid med lagbestämmelser främst i ÅRL med hänsyn tagen till sambandet mellan redovisning och beskattning" (sid. 4) (Edlund, Kyrö och Engshagen, 2004).

### 3.4 Goodwill

Synen på hur goodwill skall hanteras har i många länder varit olikartad, detta har varit ett starkt argument från stora svenska företag som valt att tänja på de svenska goodwillreglerna (Lindvall, 2004). Den internationella redovisningsorganisationen IASB (2004.11.22) menar dock att från och med år 2005 kommer det att bli mera ordning i den internationella goodwillhanteringen då deras redovisningsstandard, IFRS 3, tas i bruk enligt lag för noterade europeiska företag. De nya reglerna angående goodwill innebär att koncernen varje år skall göra en prövning om framtida vinster finns kvar. I årsredovisningen skall koncernen lämna information om prövningen så att läsaren kan bedöma tillförlitligheten.

Goodwill är en term som av många kan upplevas som en aning diffus och det finns idag flera definitioner på vad uttrycket goodwill egentligen står för. I samband med de ändrade redovisningsregler år 2005 kommer dock nya tolkningar angående goodwill att ersätta dessa definitioner (Ernst & Young, 2004). I Ernst & Youngs "Guide till IFRS 3" (2004) har man valt att beskriva goodwill enligt följande: "När skillnaden mellan aktiernas anskaffningsvärde och identifierade nettotillgångars verkliga värden är positivt redovisas en goodwill i koncernredovisningen". "Goodwillen är ett uttryck för värdet av tillgångar som inte uppfyller kriterierna för att redovisas separat" (sid. 8).



### 3.5 Impairment test

Många företag har sedan länge konsekvent lyft fram nyckeltal som utesluter goodwill i sina rapporter till aktieägarna. Aktiemarknaden tycks ha accepterat att “ebitatresultat”<sup>5</sup> ger en bättre beskrivning av lönsamheten i goodwilltunga företag än till exempel resultat före skatt. Därför kan de nya reglerna på många sätt ses som en anpassning till en redan rådande praxis och kan även ses som en uppstädning kring vad som egentligen idag klassas som goodwill. (Isacsson, Svensson, 2004)

I samband med införandet av IFRS 3, får avskrivning av goodwill inte längre redovisas. Nu skall istället ett impairment test, en ingående analys av värdet på goodwill, årligen eller så snart det bedöms erforderligt utföras enligt IAS 36 (Jansson, Nilsson, Rynell, 2004). Denna förändring redovisas mot resultaträkningen. IAS 36 fastställer den procedur, som en enhet använder sig av, för att försäkra sig om att tillgångarna inte är värderade till mer än deras återvinningsvärde. (IASB, 2004.11.22).

Då Redovisningsrådets rekommendationer är anpassade efter IASB:s standarder har svenska börsbolag egentligen redan börjat med impairment test. Därmed bör berörda bolag redan vara insatta i denna procedur. Sammanfattat består utförandet av ett impairment test enligt van Triest och Weimer (2004) av fem följande steg:

- 1) Identifiera den minsta grupp av tillgångar vilken genererar kassaflöden som till största delen är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar, så kallade lägsta KGE (IAS 36.6).
- 2) Goodwill som uppkommit genom företagsförvärv måste fördelas till de KGE som tjänar på de synergier som uppstår i samband med förvärvet (IAS 36.81).
- 3) Beräkna återvinningsvärdet av varje KGE, vilket är det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärde (IAS 36.18).
- 4) Vid en eventuell försämring bestämma dess storlek. Förlusten är den skillnad som uppstår då det bokförda värdet av KGE överstiger återvinningsvärdet (IAS 36.59).
- 5) Behandla försämringen genom att först fördela den till det bokförda värdet av goodwill och därefter (om det behövs) till de andra tillgångarna av KGE baserat på det bokförda värdet av varje tillgång (IAS 36.104).

Sammanfattningsvis kan det sägas att IAS 36 specificerar försämringen av tillgångar och KGE samt allokeringen av goodwill anskaffad i ett företagsförvärv till KGE.

### **3.6 Kapitelsammanfattning**

De sista åren har begreppet rättvisande bild kommit att få en mer betydande roll inom redovisningen, den lämnar sin skugga över alla bolags upprättade rapporter. Begreppet syftar till att bolag inte får ge en missvisande bild av dess ställning och resultat. En term som är nära anknuten till detta begrepp är den goda redovisningsseden, vilket kan uttryckas genom *”En allmänt rättslig standard grundad på förekommande praxis och rekommendationer”* (Prop. 1995/96:10). Dessa två begrepp kommer i och med införandet av IASB:s standarder på noterande bolag att bli ännu viktigare. Detta då införandet bland annat syftar till att skapa en enhetlig redovisningspraxis, vilket kan uppnås genom korrekt och enhetlig tillämpning av begreppen. Redovisningen av tillgången goodwill kommer i och med IAS/IFRS att få ett annat utseende; enligt IFRS 3 skall goodwill inte längre skrivas av planenligt, utan skall nu mera utsättas för en nedskrivningsprövning varje år och även vid indikation.

---

<sup>5</sup> Resultat före skatt, räntor och goodwill.

## 4. TEORI

---

*Detta kapitel skall redogöra för de teorier som ligger till grund för framtagna hypoteser. Den övergripande hypotesen bottnar i två kvalitativa egenskaper för redovisning, tillförlitlighet och jämförbarhet, vilka vi ger en inledande förklaring till. Vidare ges genomgångar till de olika teoriernas, institutionell-, agent- och positiv redovisningsteori, antaganden om utvecklingen och val av redovisningspraxis, vilka gjorda underhypoteser bottnar i.*

---

### 4.1 Kvalitativa egenskaper

För att tillfredställa användarnas informationsbehov och underlätta redovisningens utformning har kvalitativa egenskaper skapats. De fyra viktigaste egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003) I denna uppsats har koncentration lagts på två av egenskaperna, tillförlitlighet och jämförbarhet. Detta då de nya standarderna syftar till ökad jämförbarhet och öppenhet i den finansiella rapporteringen (Malmeby, Brännström, 2004) och vi anser att dessa kan komma att ifrågasättas i och med tolkningar av IASB:s standarder.

#### 4.1.1 Tillförlitlighet

En egenskap som syftar till redovisningens förmåga att avbilda den ekonomiska verkligheten i företag är tillförlitlighet. *”Redovisningen anses tillförlitlig om den avbildar rätt aspekter av denna verklighet på ett sätt som inte är alltför osäkert”* (sid. 26) (Smith, 2000). Tillförlitlighet byggs upp av två grundpelare, validitet och verifierbarhet.

Med validitet menar Smith (2000) att *”redovisningen avbildar de aspekter av verkligheten som den avser att avbilda”* (sid. 27). Det finns fyra egenskaper som minimikrav på validitet vilka är; neutraliteten strävar efter att på bästa möjliga sätt avbilda verkligheten; innebörd och form menar att om den ekonomiska innebörden skiljer sig från den juridiska innebörden i en affärshändelse bör man redovisa efter den ekonomiska och inte från den juridiska; fullständighet skall uppnås i redovisningen genom att alla väsentliga ekonomiska händelser som inträffat under perioden tas med; väsentlighet innebär att informationen skall kunna påverka intressenters beslut. (Ibid)

Verifierbarhet tar upp betydelsen i att kunna bekräfta innehållet i redovisningen i någon form av bevis, så kallade ”verifikationer” (Smith, 2000).

#### **4.1.2 Jämförbarhet**

Detta kriterium har två olika aspekter, för det första avser jämförbarhet att intressenter skall kunna identifiera skillnader i ett och samma företag mellan perioder och för det andra mellan olika företag (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003).

Kravet på jämförbarhet innebär bland annat att intressenterna skall informeras om de redovisningsprinciper som tillämpas i företaget då de finansiella rapporterna upprättas, de skall även informeras om eventuella ändringar av sådana principer samt om vilka effekter som kan uppstå. Efterlevnad av IAS/IFRS och tillhandahållande av upplysningar om de redovisningsprinciper som tillämpas i företaget syftar bland annat till att uppnå jämförbarhet. (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003)

Jämförbarhet mellan företag är en faktor som spelar en viktig roll när investerare exempelvis skall fatta avgörande beslut angående aktier. De behöver bland annat information som p/e-tal, vinst per aktie och vilket företag som haft den högsta lönsamheten under året. Detta kan exempelvis tillhandahållas genom att granska räntabilitetsmått i de olika företagen. Jämförbarhet över tiden för ett och samma företag avser en konsekvent redovisning, det vill säga lika händelser och tillstånd redovisas på samma sätt. Detta medför att poster såsom intäkter och kostnader representerar likadana händelser medan tillgångar och skulder representerar likadana resurser och förpliktelser. De kriterier som skall vara uppfyllda för att händelser och tillstånd skall betraktas som lika är dock inte helt uppenbara. (Smith, 2000)

#### **4.1.3 Harmonisering**

Målsättningen för IASB:s standarder är hög kvalitet, förståelighet och att standarderna skall uppfylla kraven på transparens och jämförbarhet ur ett globalt perspektiv, beskriver Nilsson (2002). Införandet av IAS/IFRS hos de noterade bolagen inom EU syftar till att harmonisering i den finansiella information som ges från noterade bolag skall uppnås. Dels skall detta uppnås ur ett de Jure perspektiv, harmonisering genom

lagar och föreskrifter, och ur ett de Facto perspektiv, harmonisering inom det egentliga utförandet. Genom detta sätt hoppas de kunna garantera en hög grad av öppenhet och jämförbarhet mellan redovisningarna (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003, van der Tas, 1988). Processen till ökad harmonisering mellan ländernas redovisningsmetoder innebär inte självklart att en de Facto harmonisering kommer att uppnås. Detta då det finns många faktorer som kan påverka tillämpningen av standarderna utöver en så kallad de Jure harmonisering. (van der Tas, 1988) Skillnaden mellan dessa två harmoniseringsbegrepp kan beskrivas som ett tillämpningsgap, vilket är den skillnad som uppstår mellan praxis och normgivning (Hermann och Thomas, 1996 (refererad i Jonsson, 2004)). Det sätt som användarna väljer att tillämpa IASB:s standarder kan bero på både interna och externa faktorer, vilket både kan ha negativ och positiv inverkan på harmoniseringen. Tradition och kultur inom respektive företag är exempel på interna faktorer, medan exempel på externa faktorer kan vara olika sanktioner från statliga myndigheter. (Jonsson, 2004) Något som bör ha en negativ inverkan hos IASB:s strävan efter jämvikt mellan dessa två harmoniseringar är den låga detaljeringsgrad som råder i dess standarder. (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003). Detta kan medföra att de kvalitativa egenskaperna, tillförlitlighet och jämförbarhet kan komma att ifrågasättas och då även IASB:s strävan till harmonisering. Uttalande om graden av uppnådd harmonisering kan göras först då tillämpningen av standarderna hos berörda bolag har studerats. Utifrån diskussionen kring den låga detaljeringsgraden har uppsatsens huvudhypotes utvecklats då IASB:s strävan efter harmonisering i högsta grad är beroende av hur dess standarder tolkas.

**Hypotes (H): Mellan noterade bolag råder det skiljaktigheter vid tolkningen av IASB:s standarder.**

#### **4.2 Institutionell teori**

Idag betraktas verksamheter som stora komplexa enheter och Philip Selznick (1957) (refererad ur Hatch, 2002) den av många uppfattade upphovsmannen till den institutionella teorin, observerade att organisationer inte bara anpassar sig till organisationens interna mål, utan även till det omgivande samhällets värderingar. DiMaggio och Powell (1983) menar att komplexa institutionella omgivningar skapar

en tendens till ökad harmonisering och att organisationerna antar samma form. Denna omgivning kan komma att ställa många och olika krav på organisationer. Vid koncerners upprättande av årsredovisningar är det många aspekter som hänsyn skall tas till, det är inte enbart bolagets egna intressen utan bolaget måste se till omgivningens och de olika intressenternas krav. När detta är fallet, är den institutionella teorin en bra utgångspunkt för att förklara organisationens struktur och agerande. (Nygaard och Bengtsson, 2002) Vidare är det institutionella perspektivet en bra utgångspunkt då detta även diskuterar trögheten i samhällets handlingsmönster. Enligt citat av Berger och Luckman (1967) angivet i Artsberg (1992) kan det utläsas att saker inte görs för att de är rätt, utan för att de fungerar. Förändringar inom redovisningsområdet visar på denna tröghet, då förändringar vad gäller de grundläggande strukturerna tar tid. (Artsberg, 1992)

Enligt den institutionella teorin skall verksamheten inte enbart vara effektiv för att överleva, utan vad som är ännu viktigare är en legitim verksamhet. Här syftar legitimiteten till det som uppfattas som giltigt och acceptabelt, att mål och handlingar skall vara socialt godtagbara eller erkända, i ett bestämt sammanhang. (Nygaard, Bengtsson, 2002) Med andra ord när bolagen tillämpar samma normer och standarder skall legitimitet uppnås.

Organisationer agerar inom ett visst socialt och legitimt ramverk av normer, värderingar och ”ta-för-givna” antaganden om vad som utgör ett passande eller accepterande socialt och legitimt beteende (Oliver, 1997 (refererad i Carpenter och Feroz, 2001)). DiMaggio och Powell (1983) förklarar i sin artikel att det finns tre skilda sätt att uppfatta hur institutionella strukturer påverkar organisationens beteende och till att de bidrar till organisationernas harmonisering. 1) regulativa aspekten, vilken hänvisar till regler som grundar sig i olika politiska och externa restriktioner, vilka organisationerna är tvingade att följa; 2) normativa aspekten, vilken främst grundar sig i yrkesmässiga grupperns gemensamma normer; och 3) imiterande aspekten, där organisationer anammar andras framgångsrika koncept för att undkomma sin egen osäkerhet. DiMaggio och Powell (1983) menar att två eller fler av

dessa kan arbeta samtidigt, vilket kan göra det omöjligt att bestämma vilken av de institutionella krafterna som var mer verkande än de andra.

1. Det regulativa perspektivet beskriver institutioner som en yttre ram, vilken består av lagstiftning, kontrakt, avtal och stadgar. Denna aspekt resulterar både från formell och informell press och även från kulturella förväntningar inom den krets organisationen agerar (DiMaggio och Powell, 1983). Den formella pressen ges uttryck i byråkrati, legalt ramverk eller lagstiftande samling och institutionerna i detta sammanhang är EU, Redovisningsrådet, svensk lagstiftning och standarder. Den informella pressen kan bestå av nätverk mellan organisationer eller en uppsättning delade normer och institutionerna kan här utgöras av opinionsbildning bland redovisningsseliten i tidskriften Balans, begreppen rättvisande bild och god redovisningssed. (Bentfors, Karlsson och Olofsson, 2004) Institutionerna speglar i detta läge vad som är legitimt beteende, detta behöver dock inte medfölja att de som är underställda institutionen är övertygade om legitimiteten, bara de är medvetna om effekterna av att följa reglerna. (Nygaard och Bengtsson, 2002)

2. Till skillnad från det regulativa perspektivet ses institutioner i det normativa perspektivet som något mer informellt och som ofta är internaliserat av medlemmarna i bestämda grupper eller gemenskaper. Här fungerar institutionen som en slags gemensam moral för organisationer. I detta sammanhang kan professioner ses som ett gott exempel, till exempel utbildas inte revisorer enbart i praktiska färdigheter, de socialiseras även in i en bestämd yrkesgemenskap med starka värden som påverkar de beslut som fattas i många sammanhang. Denna struktur innebär att institutionerna formar beteendet hos organisationer genom att individer eller grupper förses med gemensamma normer för vad som är gott uppförande i olika sammanhang. (Nygaard och Bengtsson, 2002)

3. Den styrande faktorn inom det imiterande perspektivet, är en stark kraft som uppmuntrar organisationer att imitera framgångsrika organisationer. Utifrån detta antar organisationer de former som anses vara legitima av andra verksamheter inom samma bransch, oavsett effektiviteten hos dessa strukturer. (Carpenter och Feroz, 2001)

Många bolag kan även anta vissa strukturer för att öka deras legitimitet och för att visa att de åtminstone försöker att förbättra deras arbetsstruktur. Dessa imiterande ”modeller” kan spridas oavsiktligt och indirekt genom nyanställda, eller direkt genom organisationer som olika konsultfirmor eller branschorganisationer. (DiMaggio och Powell, 1983)

#### ***4.2.1 Geografisk placering***

Utifrån det regulativa perspektivet beskriver DiMaggio och Powell (1983) en studie utförd av Tolbert och Zucker (1981), vilken tyder på att det existerar en relativt stark koppling mellan en Orts utformande och organisationerna placerade i orten. Marshall och Mayer (1981) (refererad i DiMaggio och Powell, 1983) visar även i sin studie av byråkratiseringen i tätorter, att en koppling finns mellan ortens karakteristik och organisationernas utformning. Slutsatsen dragen av detta är att ett företags geografiska placering kan komma att påverka företags värderingar och agerande. I större städer kan det existera stor konkurrens, vilket gör att bolagen lämnas mindre spelutrymme och omgivningen kräver en större harmonisering här, i förhållande till de mindre orterna.

**Hypotes (H<sub>1</sub>): Företag placerade i storstäder tenderar att ha en mer enhetlig tolkning av IASB:s standarder än företag i mindre städer/orter.**

#### ***4.2.2 Val av revisionsbyrå***

Enligt det normativa och imiterande perspektivet formas beteendet i organisationer till stor del av att institutioner förser individer eller grupper med gemensamma normer för vad som är det bästa agerandet i olika sammanhang (Nygaard och Bengtsson, 2002). Olika strukturer och värderingar sprids oftast oavsiktligt genom påverkan från olika organisationer, till exempel från olika konsultverksamheter anlitade av bolaget. En hypotes som DiMaggio och Powell (1983) ställt lyder att ju högre en organisation är beroende av en annan verksamhet, desto mer lik kommer organisationen bli den andres struktur och beteendemönster. Bolag är i dag till en viss gräns beroende av anlitad revisionsbyrå, då bolagen bland annat strävar efter rena revisionsberättelser och revisorerna intygar att redovisningen visar en rättvisande bild. Då ett företag inte följer normerna kan det tilldelas en ören revisionsberättelse och utifrån detta kan



revisorerna förmå den redovisningsskyldige att redovisa enligt de regler och standarder som gäller (Cassel, 1996 (refererad i Gustafsson, Kruslund och Köhler, 2004)).

Revisionsbyråernas avsiktliga eller oavsiktliga inverkan på organisationer kan vara en styrande faktor till hur företagen väljer att tolka olika standarder. Detta medför att många organisationer förses med samma normer och restriktioner.

**Hypotes (H<sub>2</sub>): Bolagens val av revisionsbyrå tenderar att påverka dess tolkning av IASB:s standarder.**

#### **4.2.3 Bransch**

Enligt det imiterande och regulativa perspektivet tenderar organisationer inom samma bransch att anta strukturer och former som av dem gemensamt anses vara legitima oavsett om de utbredda formerna är de mest effektiva eller om formerna är de mest lämpliga menar Selznick (1957) (Refererad i Hatch, 2002). Utformningen av en bransch grundar sig främst i den institutionella pressen från omgivningen till att de skall organisera sig på ett visst sätt (Carpenter och Feroz, 2001). Organisationer inom samma bransch är ofta beroende av samma resurser som till exempel kunder, anställda och konsumenter. Detta gör att verksamheter tvingas till att anta liknande strukturer för att kunna interagera med relevanta aktörer på bästa sätt. Detta medför att starkt tvingande krafter uppstår hos organisationer placerade inom samma bransch, vilket grundar sig i att verksamheter skall anpassa sig till omgivningens krav på bolagens likhet och omgivningens krav på bolagens specifika agerande. Denna likhet, verksamheter emellan, kan underlätta samarbetet med andra organisationer (DiMaggio och Powell, 1983). Sammanfattningsvis kan institutionen som uppstår kring branschens agerande beskrivas med att individer interagerar med varandra utifrån ett förutsägbart mönster på grund av den specifika relationen mellan deltagarna.

**Hypotes (H<sub>3</sub>): Bolag inom samma bransch tenderar att ha likartad tolkning gällande IASB:s standarder.**

#### 4.2.4 Ålder

I dagens samhälle bildas det ständigt nya företag, många grundade av innovativa nyutbildade studenter. Dessa är ofta mer än andra uppmuntrade till att inte ge vika för ökade risker och att framförallt att våga gå sin egen väg. Nya företagare besitter inte samma erfarenhet som äldre etablerade entreprenörer, vilket i många situationer kan göra nyföretagare mer benägna att våga gå egna vägar och ta större chanser och risker.

Utifrån det normativa perspektivet kan slutsatsen dras att ju längre en organisation har existerat på marknaden, desto mer har dess institutionella kultur etablerats. Detta kan medföra att organisationen har ett mer konservativt tänkande och att dess agerande utgår från ett mindre flexibelt tankesätt. I Sverige har försiktighetsprincipen länge varit en tradition, vilken syftar till att värdering skall ske med rimlig försiktighet, tillgångar får inte värderas för högt och skulder inte för lågt (Nilsson, 2002). I och med införandet av IASB:s standarder i svenska noterade bolag, kommer försiktighetsprincipen ej att tillämpas på koncernredovisningen. Värdering skall nu istället ske till återvinningsvärde och troligtvis kommer det att finnas ett visst psykiskt motstånd att frånga djupt rotade svenska redovisningsprinciper hos verksamheter med en väl förankrad kultur. Förändringar i omgivningen ger nya möjligheter, men är även ett hot mot de etablerade beteendemönstren. (SRF, 2003, Andersson och Thapper, 2004) Kring detta resonemang bör Artsbergs (1992) diskussion om tröghet, göra sig påmind, då detta bör vara en tydlig faktor i äldre bolags agerande.

**Hypotes (H<sub>4</sub>): Ju äldre företag, desto större tendens till likartad tolkning av IASB:s standarder.**

#### 4.3 Agentteori

Agentteorin har sin egentliga grund i “*The wealth of nations*” 1776 där Adam Smith diskuterade att en företagsledare inte kommer att sköta företaget på samma sätt som om ägarna skött det. Då ägarskap och kontroll separeras blir det svårt att förena målen hos dessa. (Jensen och Mecklin, 1976) Agentteorin behandlar relationen mellan principal och agent där principalens uppgift är att få agenten att agera utifrån sitt intresse och önskemål. (Nygaard och Bengtsson, 2002)

Ett antagande som agentteorin gör är att alla inblandade parter försöker nå tillfredsställelse genom att agera efter sitt eget intresse och på så vis uppnå sina mål. Agentteorin diskuterar problemen som hänger samman med agentens försvårande av principalens styrning och kontroll. Problemen grundar sig i att agenten inte alltid strävar efter samma mål som principalen. (Hatch, 2004)

Det finns bland annat två lösningar som kan begränsa agentens agerande efter eget intresse. För det första kan principalen genom att *övervaka* agentens val i olika situationer begränsa agerandet som ökar agentens välbefinnande på bekostnad av principalens intresse. Övervakningen kan ske genom att agenten måste skicka olika rapporter angående företaget och dess finansiella tillstånd till principalerna. Denna övervakning är dock inte kostnadsfri men kan på längre sikt löna sig då agenten agerar utifrån principalens intresse. För det andra kan principalen genom att upprätta stimulerande *kontrakt* begränsa agentens avvikelser. Är agentens belöning beroende på vad han uträttar är detta ytterligare en sporre för honom att förbättra sina resultat och på så vis öka sin belöning. (Anthony och Govindarajan, 1998)

Företagsägare kan välja olika sätt att belöna sina företagsledare. Exempelvis kan de få ökade förmåner genom mer fritid, förbättrade arbetsförhållande samt flexibel arbetstid. Principalen kan även ge agenten bonus i form av aktier eller tantiem, vilket medför att även agenten strävar efter att öka aktiekursen. Enlig Scott (2003) finns det dock nackdelar med belöning, bland annat att ökad belöning ofta leder till ökade övervakningskostnader. Ett annat problem med denna typ av bonus är att det inte finns något direkt samband mellan agentens arbete och förändringen i aktiekursen. En ökad aktiekurs kan bero på olika faktorer, många utanför agentens kontroll. Detta betyder att även om agenten anstränger sig till sitt yttersta kan aktiekursen minska och motsatsvis öka även om agenten inte tillför något. (Anthony och Govindarajan, 1998)

#### **4.3.1 Bonusavtal**

I företag där det förekommer bonusgrundande ersättning till ledningen finns det en större benägenhet att välja redovisningsmetoder som tidigarelägger framtida vinster till den aktuella perioden. En följd av detta kan bli att företagsledare med bonusavtal

väljer redovisningsmetoder som maximerar sin egen nytta framför företagets. (Scott, 2003) Om dessa företag tenderar att välja liknade redovisningsmetoder är det möjligt att de även tolkar standarder liknade då de vill uppnå maximal inkomst.

**Hypotes (H<sub>5</sub>): Företag med bonusavtal tenderar att tolka IASB:s standarder mer lika jämfört med företag utan bonusavtal.**

#### 4.4 Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori är en beskrivande teori som förklarar och förutsäger vad konsekvenserna blir av att en företagsledare strävar efter att ha valmöjligheter (Mathews och Perera, 1996). Teorin utgår också från att företag organiserar sig så effektivt som möjligt för att maximera sina förutsättningar för att överleva (Scott, 2003). Enligt Mathews och Perera (1996) har uppbyggnaden av den positiva redovisningsteorin i stor omfattning påverkats av agentteorin. Av text som följer förstås att de två teorierna båda baseras på att människan agerar efter egenintresse.

Positiv redovisningsteori hävdar att företags redovisningssätt väljs utifrån att nå effektiv bolagsledning. Företagsledare skall få vara flexibla och välja det redovisningsförfarande som anpassar sig bäst efter nya eller oförutsedda omständigheter. Att ge företagsledare fria händer kan dock enligt Scott (2003) medföra ett opportunistiskt beteende, vilket betyder att de anpassar sig efter omständigheterna som råder för tillfället. Detta då teorin menar att företagsledare är rationella och kommer därmed att, om möjlighet finns, välja redovisningsprinciper som maximerar deras egen nytta. Följderna av detta kan leda till att företagsledaren, vars kontrakt är baserat på nettoinkomsten, väljer det redovisningsförfarande som också ger högst nettoinkomst och därmed maximerar sin egen bonus. Detta trots att förfarandet kanske inte var till företagets bästa (Scott, 2003).

Enligt Watts och Zimmerman (1990) är de förutsägelser som positiv redovisningsteori står för till stor del organiserade runt tre olika hypoteser varav vi utvecklat egna hypoteser efter två av dessa:

- Hypotesen om bonusavtal menar att företagsledare med bonusavtal är mer benägna att välja en redovisningsmetod som ökar inkomsterna i den aktuella redovisningsperioden.
- En annan hypotes förutsäger att större företag tenderar att använda sig utav redovisningsprinciper som minskar inkomsterna. Det kan enligt hypotesen bero på att företagen kan tvingas betala politiska kostnader.

Som tidigare nämnts går agentteorin och positiv redovisningsteori hand i hand varför vår hypotes om bonusavtal placerades i föregående avsnitt.

Vidare menar Watts och Zimmerman (1979) att några förutsättningar för att en enighet omkring en generell teori på redovisningsområdet inte finns att uppnå. Artsberg (1992) menar att detta kan bottna i många olika orsaker, bland annat hänvisar hon till den komplicerade naturen i redovisningsutvecklingen, kulturella skillnader, tillfälligheternas betydelse, historiska händelser och olika delutvecklingar. Olika intressentgrupper använder även teorier som argument i dess egen kamp om den reglerande maktens stöd, vilket försvårar enigheten om en generell teori (Watts och Zimmerman, 1979, Artsberg, 1992).

#### **4.4.1 Företagsstorlek**

Med utgångspunkt i Watts och Zimmerman ena hypotes, nämnd ovan, har antaganden gjorts om att större företag tenderar att välja liknade redovisningsprinciper. Enligt Scott (2003) tenderar företagsledare i större företag att välja mer konservativa redovisningsprinciper jämfört med företagsledare i mindre företag. Till detta kan diskussionen i bolagets ålder om konservativt tänkande anknytas och den tröghet som finns i detta. Stora företag har oftast större intressentgrupper och får därmed mer press på sig att agera likartat för att till exempel jämförbarhet ska kunna uppnås. Större företag uppmärksammas också mer av media vilket tvingar bolag att agera efter givna normer och lagregler för att politisk hetta, berörande politiska kostnader, skall undvikas. Därför är det troligt att större företag kommer att tolka den nya standarden lika på så sätt att de kommer att minska inkomsten för den aktuella perioden. (Scott, 2003)

**Hypotes (H<sub>6</sub>): Ju större företag desto högre harmoniserad redovisning.**

#### 4.4.2 Ägarstruktur

Ägarstrukturen kan se väldigt olika ut i noterade företag och det kan ha stor betydelse för företaget hur strukturen ser ut. Vissa företag ägs till viss del av styrelse och ledning vilket medför att dessa ägare har en stor kontroll över bolagets utveckling jämfört med ägare som ej är aktiva i företaget. Vill de ha en högre vinst kan de själva bestämma vilket redovisningssystem som ger bolaget största möjliga inkomst. Motsatsvis får ägare utan kontroll förlita sig på ledningen varför det kan vara aktuellt med bonusavtal för att få ledningen att sträva efter samma mål som ägarna. Enligt Watts och Zimmerman (1978) tenderar ägarkontrollerade företag, mer än ledningskontrollerade företag, att välja redovisningssystem med olika effekter på inkomsten då de inte bara är intresserade av att öka inkomsten. Ledningsstyrda företag kan däremot komma att välja mer liknande redovisningssystem då dessa oftast vill öka inkomsten.

**Hypotes (H<sub>7</sub>): Ägarstyrda företag tenderar att minska harmoniseringen inom redovisningen jämfört med ledningsstyrda företag.**

#### 4.4.3 Goodwillstorlek

Ju större goodwill ett företag har desto mer är risken att de även kommer ”drabbas” av kommande nedskrivningar vilket påverkar resultatet negativt. Kan inte företaget försvara värdet på sin goodwill är risken att nedskrivningen kan bli hög. Med antagande om att människan är rationell, Scott (2003), kan det te sig så att företag med stor goodwill väljer att tolka redovisningsprinciper till sin egen fördel. Detta kan då leda till att företagsledningen väljer en redovisningsprincip vilket resulterar i en så liten nedskrivning som möjligt och därmed även en så liten påverkan på resultatet som möjligt. Företag med stor goodwillpost borde även vara mer medvetna om den nya standarden och då även tyckas vara mer insatta i hur den ska tolkas jämfört med företag med mindre goodwillstorlek. Detta då standarden kan komma påverka deras resultat i större omfattning varav en enhetlig tolkning bör uppstå bland dessa.

**Hypotes (H<sub>8</sub>): Företag med större storlek på goodwill tenderar att tolka IASB:s standarder mer lika jämfört med företag med mindre goodwillstorlek.**

#### 4.5 Kapitelsammanfattning

Grundhypotesen för uppsatsen – att det råder skiljaktigheter mellan noterade bolag gällande tolkningen av IASB:s standarder – grundar sig i att IASB:s standarder lämnar ett brett tolkningsutrymme för tolkaren. Detta medför att IASB:s målsättning, rättvisande bild och jämförbarhet ur ett globalt perspektiv kan komma att ifrågasättas. Utifrån detta har de två kvalitativa egenskaperna, tillförlitlighet och jämförbarhet, valts att beskrivas. Dessa båda syftar till att tillfredsställa användarna av bolagens rapporter informationsbehov och skall underlätta redovisningens utformning. Förväntningar kring bolagens tolkningar och därmed hypoteser, är framtagna ur tre valda teorier som förväntas förklara utvecklingen av redovisningspraxis. De fyra första hypoteserna, kring geografisk placering, val av revisionsfirma, bransch och ålder, är framtagna ur den institutionella teorin. Denna syftar till att organisationer inte bara anpassar sig till organisationens interna mål utan även till det omgivande samhällets värderingar. Den femte hypotesen kring bonusavtal, bottnar i agentteorin, vilken beskriver relationen mellan agenten och principalen. Ur den tredje teorin, positiv redovisningsteori, är de tre sista hypoteserna, kring företagsstorlek, ägarstruktur och goodwillstorlek, skapade. Teorin förklarar att företag organiserar sig så effektivt som möjligt för att maximera sina förutsättningar för att överleva.

#### 5. EMPIRISK METOD

---

*Denna undersökning har genomgått en datainsamling med hjälp av en kvantitativ tvärsnittsansats. I kapitlet beskrivs insamlingen av primärdata, vilken skett genom en webbenkät, och sekundärdata. Vidare förklaras varför en totalundersökning gjorts och hur data till våra hypoteser tagits fram. Slutligen presenteras bearbetningen av våra*

*data, där huvudsakligen Pearsons Chi-tvåtest använts, och resultatet av bortfallsanalysen.*

---

## **5.1 Undersökningens metod**

Då målet med uppsatsen är att förklara varför eventuella skiljaktigheter uppstår i tolkningen av redovisningsstandarder har, vid insamlandet av material, tvärsnittsansatsen valts som metod. Denna ansats är, enligt Christensen, Andersson, Carlsson och Haglund (2001), av kvantitativ karaktär och fokuserar på kvantitativa primärdata vilket gör det möjligt för statistiska undersökningar. Denna ansats passade som informationsinsamlingsmetod, då den lämpar sig väl vid undersökning av många företag (Ibid).

För att testa företagens tolkningar av standarden har en enkät konstruerats med påståenden där respondenterna tagit ställning huruvida de instämmer eller inte. Jämförelse av företagens ställningstagande har gett svar om hypoteserna vi sammanställt kan accepteras.

## **5.2 Datainsamling**

### **5.2.1 Primärdata**

Primärdata anser Saunders (2003) vara den data som forskaren erhåller genom att själv samla in den. En enkät utformades som grund till primärdatainsamlingen som skickades ut till företag via e-post.

För att minska bortfall var det av stor betydelse att e-posten kom till rätt person. Därför kontaktades samtliga företag i urvalsgruppen för att erhålla e-postadresser till de personer i företaget som besitter kunskap angående företagens koncernredovisning. Dock fanns risken, trots telefonkontakt, att vi erhöll adress till fel person.

Då alla företags adresser erhöles, skickades en e-post till dessa. I e-posten har ett brev (bilaga 1) klistrats in, med en länk till en för arbetet framtagna hemsida där vår enkät (bilaga 2) var upplagd. Vi skickade vår e-post mitt under en arbetsdag då vi ansåg att det antagligen skulle få fler respondenter att läsa brevet. Hade e-posten skickats en



kväll hade risken varit att respondenten hade erhållit så många e-post på morgonen efter, att vårt endast hade blivit ett i mängden och inte blivit uppmärksammat. Det fanns dock risk oavsett tidpunkt för utskick att e-posten skulle skickas direkt till papperskorgen då adressen den kom ifrån var för respondenten okänd, och kan då upplevas som skräppost.

Då respondenten svarat på enkäten vidarebefordrades svaret genom automatik från hemsidan till vår e-postadress. Valet av e-post grundade sig både i ekonomiska och tidsmässigt aspekter. Att skicka ut enkäten via post hade för oss varit ekonomiskt ohållbart och längre tid hade krävts för att erhålla respondenternas svar. En anledning till varför en hemsida skapades var för att undvika att behöva bifoga enkäten i e-posten. Risk fanns att respondenten inte hade öppnat filen då risk för virus är hög. För att skapa en mer personlig prägel av hemsidan och ge ett mer trovärdigt intryck, placerades där fotografier och korta presentationer av författarna.

I brevet har mottagaren uppmanats vidarebefordra e-posten om denne inte var rätt person till att besvara enkäten. Detta för att undvika svar från personer som inte är insatta i ämnet enkäten behandlar och följaktligen undvika missvisande resultat.

I enkäten fanns en textruta där respondenten kunde skriva sitt företagsnamn. Detta kunde leda till att företag avstod från att besvara enkäten då de ville hålla sina svar anonyma. I brevet har dock förklarats att svaren kommer att behandlas konfidentiellt men att företagsnamnet behövdes för att kunna genomföra analyser. Texttrutan till företagsnamnet placerades metodiskt i början av enkäten för att motverka att respondenten skulle glömma fylla i denna. Angivelserna av företagsnamnet gav oss även en möjlighet till att motverka bortfall genom att påminna de företag som inte svarat på enkäten.

Respondenterna gavs en relativt kort tidsfrist till att besvara enkäten på grund av uppsatsens tidsbegränsning. Efter fem arbetsdagar skickades en påminnelse ut. Påminnelsen skickades endast till de företag som inte svarat på enkäten eller på annat

sätt inte meddelat sig. Vissa företag returnerade e-posten och undanbad sin medverkan i enkäten med hänvisning gjord till tidsbrist och otillräcklig kännedom om standarden.

En nackdel med att använda en enkät som informationsinsamling är att frågorna kan missuppfattas och att det finns en tydlig risk för bortfall. För att undvika missförstånd och för att kunna besvara eventuella frågor från respondenten bifogades våra namn, telefonnummer och e-postadress i brevet.

När metod valdes för att samla in data, stod valet mellan enkät och telefonintervju. Eftersom vårt urval av respondenter uppgick till 172 stycken stod beslutet i att göra en enkätundersökning. Alternativet till enkätundersökning, telefonintervjuer, hade blivit nästintill omöjligt att genomföra med nämnd tidsbegränsning. Det finns även enligt Saunders med flera (2003) en risk för en så kallad intervjuareffekt vid telefonintervjuer, vilket innebär att respondenten kan bli påverkad av intervjuaren.

### **5.2.2 Sekundärdata**

Saunders med flera (2003) menar att sekundärdata är den data andra personer än forskaren själv samlat in. Vi har använt oss av sekundärdata hämtad från företagens årsredovisningar och Internet. Dessa sekundärdata har vi använt till våra bakgrundsvARIABLER som är förklarade under respektive hypotes i operationaliseringen, vilken presenteras längre fram i detta kapitel.

### **5.3 Avgränsning och urval**

Tvingandet att följa IASB:s redovisningsstandarder berör endast noterade bolag varför det var ett krav att företagen i undersökningen skulle vara noterade. Uppsatsens avgränsning, gjord i inledningen, mot goodwill ställde ett andra krav på urvalet, vilket var att företagen skulle inneha en goodwillpost.

För att kunna dra våra slutsatser hade det absolut bästa för uppsatsens resultat varit att göra en totalundersökning på alla noterade företag i Europa som berörs av standarden. Vi fann dock snabbt att detta alternativ inte var genomförbart under rådande situation, varför vi begränsade oss till de företag som fanns listade på Stockholmsbörsen. På Stockholmsbörsens hemsida fann vi 264 listade företag som kom att ingå i vårt första

urval (OMX, 2004.11.27). Genom att studera företagens årsredovisningar kunde de företag med goodwill urskiljas. Av de 264 listade företagen hade 92 av dessa ingen goodwill varför de uteslöts ur urvalsgruppen. På så vis eliminerades risken för onödiga bortfall hos företagen som inte berörs av den nya standarden varför de antagligen inte heller är insatta i den. Då alla resterande företag ingår i undersökningen är det en totalundersökning som gjorts.

## **5.4 Operationalisering**

### ***5.4.1 Enkätens utformning***

Enkäten konstruerades utifrån IAS 36, Nedskrivning och är utformad så att svaren kan besvara tidigare ställda hypoteser. Enkäten innehåller tolv frågor, varav elva är påståenden där respondenten får svara utifrån en sexgradig skala, där ett motsvarar "instämmer inte alls" och sex motsvarar "instämmer helt och hållet". Skalan vi använder oss av är ordinalskala, då de sex variabelvärden på varje fråga kan rangordnas enligt principen om grad av instämmande (Aronsson, 1999). Christensen med flera (2001) menar dock att vi inte vet hur långa avstånden är mellan de olika skalstegen, även om vi kan anta att det psykologiska avståndet mellan "instämmer helt och hållet" och "instämmer inte alls" är större än avståndet mellan "instämmer till viss del" och "instämmer ej till viss del". Detta innebär att vi i verkligheten inte kan vara säkra på hur stora avstånden i skalan faktiskt är då avstånden uppfattas olika av olika individer (Christensen med flera, 2001). Anledningen till att en sexgradig svarsskala valdes var att vi ville tvinga respondenten till att ta ställning och på det viset undvika svar som "vet ej" och "varken eller". Att ha med sex svarsalternativ gav oss även en möjlighet att se om det fanns spridningar inom tolkningen av påståendena, vilket två svarsalternativ inte hade gett oss.

Enkäten är uppbyggd i två delar varav del ett, de fem första frågorna och den sista frågan, berör respondentens företag, medan del två, fråga sex till elva, berör respondentens inställningar och tolkningar av standarderna, här angående goodwill.

Del ett skall, om möjligt, ge svar på hur företagen anser standarden kommer att påverka dess företag och dess förväntningar kring denna. Fråga ett är ställd för att ge

svar på hur väl respondenten är insatt i IASB:s standarder. Syftet till frågan är att undersöka om graden av respondentens förberedelser kring övergången till IASB har något samband med dess svar på följande frågor i enkäten. Vidare skall fråga två till fyra ge svar på hur respondenten anser förändringen av redovisningen kring goodwill kommer att påverka bolagets egen redovisning och vad de strävar efter vid genomförandet av redovisningen. Då goodwill har fått en ny beskrivning, se avsnitt 3.4, är fråga fem ställd, i syfte att undersöka respondentens inställning till denna och eventuella förändringar kring respondentens goodwillpost. Dessa frågor ska vägas mot tolkningsfrågorna i enkätens andra del för att undersöka om samband kan finnas.

I del två fick respondenten följa ett fiktivt företag och fick redogöra för sin inställning till hur olika affärshändelser bör redovisas. Det är sedan dessa frågor som ligger till grund för uppsatsens hypoteser. Valet att låta respondenten följa ett och samma företag genom enkäten grundades i att skapa en enhetlig bild för respondenten samt att försöka hålla dess intresse vid liv. I fråga sex kommer respondenten i kontakt med det fiktiva företaget T för första gången och T:s grundförutsättningar ges. Frågan behandlar IAS 36.44, vilken anger att tillgångar skall värderas till befintligt skick, innebärande att goodwillposten ej får innehålla planerade framtida investeringar som beräknas förbättra tillgångens prestanda. Frågan syftar till att undersöka respondentens attityd till befintligt skick.

Fråga sju och åtta syftar båda till att undersöka respondentens inställning till IAS 36.12, vilken behandlar indikationer på värdeminskning hos en KGE. Den sjunde frågan behandlar förväntade politiska restriktioner och efterföljande minskad efterfrågan på företag T:s tjänster. Vidare i fråga åtta har företag T istället tappat flera av dess spetskompetens bland personalen till en konkurrent. Utifrån dessa förutsättningar skall respondenten sedan ta ställning till om en indikation till värdeminskning har skett eller ej.

I fråga nio skall respondentens inställning till återvinningsvärde undersökas. IAS 36.18 anger att KGE:n skall värderas till återvinningsvärdet, det högsta av tillgångens nettoförsäljningsvärde och dess nyttjandevärde. I detta påstående skall en KGE

genomgå ett impairment test, varför en tillgångs bokförda värde och dess olika återvinningsvärden finns angivna. Utifrån dessa grunder skall respondenten ta ställning till om den instämmer eller inte till ställt påstående.

Ett impairment test utgår från värdering av lägsta KGE, varav fråga tio kretsar kring respondentens inställning till detta begrepp – KGE, vilket finns att hitta i IAS 36.68. Företag T har nu utvecklats och är indelat i två avdelningar, där ena avdelningen B, kan anses vara något beroende av den andra avdelningen A. Utifrån denna bakgrundsinformation skall respondenten ta ställning till om de båda avdelningarna kan anses vara skilda KGE:er och dess attityder kring detta undersökas via ställt påstående.

Den sista attitydfrågan är ställd för att undersöka respondentens tolkning av fördelningen av goodwill till berörda KGE. Frågan är skapad utifrån IAS 36.80. Vi har här låtit företag T växa ytterligare till tre avdelningar. Företaget har även förvärvat en gemensam försäljningsverksamhet till de tre avdelningarna, dock med skilda nyttjandebehov hos avdelningarna. Respondenten skall utifrån detta ange om de instämmer till att goodwill skall fördelas mellan samtliga avdelningar eller ej.

Enkäten avslutas med en öppen fråga där respondenten får svara på vad han/hon tror att konsekvenserna blir när goodwill inte längre får skrivas av. Det öppna svarsalternativet valdes då förväntningarna kan vara helt skilda mellan bolagen och det lämnar ett större utrymme till respondentens egna tankar och funderingar. Svaret på en öppen fråga är även intressant i detta fall då mer information från respondenten kan ge en mer utvecklad analys än enkätfrågorna med fasta svarsalternativ. Anledningen till att denna fråga ställdes var att vi hade en förhoppning till att extra information skulle ges till kommande analys och slutsats.

#### ***5.4.2 Hypoteser***

**Hypotes (H<sub>1</sub>): Företag placerade i storstäder tenderar att ha en mer enhetlig tolkning av IASB:s standarder än företag i mindre städer/orter.**

Då ett företag kan vara placerat på fler orter än en utgår vi från den ort där huvudkontoret är beläget. Denna uppgift hittades i företagets årsredovisningar eller på

deras hemsidor. Vidare valdes att dela upp den geografiska placeringen i två grupper, storstad och mindre stad/ort. De städer som klassificerades som storstäder var Stockholm, Göteborg och Malmö, resterande klassificerades som mindre stad eller ort (SCB, 2004.12.20). Respondentens enkätsvar gav oss information om hur företaget tolkat standarden.

**Hypotes (H<sub>2</sub>): Bolagens val av revisionsbyrå tenderar att påverka dess tolkning av IASB:s standarder.**

Information om anlita revisionsbyrå hittades på respektive bolags hemsida eller årsredovisning. Respondentens enkätsvar gav oss information om hur företaget tolkat standarden.

**Hypotes (H<sub>3</sub>): Bolag inom samma bransch tenderar att ha likartad tolkning gällande IASB:s standarder.**

För att dela in företagen i olika branscher användes tidskriften Veckans Affärer, vilken delade in företagen i åtta olika branscher; material, industrivaror, sällanköpsvaror, dagligvaror, hälsovård, finans och fastighet, informationsteknik och telekomoperatörer. Information om hur dessa branscher tolkar standarden får vi utifrån enkäten.

**Hypotes (H<sub>4</sub>): Ju äldre företag, desto större tendens till likartad tolkning av IASB:s standarder.**

Åldern på företagen har hämtats från årsredovisningen eller på företagens hemsidor. Respondentens enkätsvar gav oss information om hur företaget tolkat standarden

**Hypotes (H<sub>5</sub>): Företag med bonusavtal tenderar att tolka IASB:s standarder mer lika jämfört med företag utan bonusavtal.**

För att dela in företagen i de två grupperna “bonusavtal” och “ej bonusavtal” har bolagens årsredovisningar studerats. Information om företagens tolkningar av standarden har funnits i respondentens enkätsvar.

**Hypotes (H<sub>6</sub>): Ju större företag desto högre harmoniserad redovisning.**

Företagen har här kategoriserats i två grupper, ”större” och ”mindre” företag. Genom att titta på bolagens omsättning och om de är registrerade på A- eller O-listan på Stockholmsbörsen kunde vi gruppera vårt urval. Enligt uppgift från Törning (2004) är företag noterade på A-listan att betrakta som större, medan de noterade på O-listan är att betrakta som mindre företag. Utifrån detta stämde vi av om företag på A-listan hade högst omsättning, vilket visade sig vara fallet. Därefter fördelades företagen i sin respektive grupp, A-listade i gruppen ”större företag” och O-listade i gruppen ”mindre företag”. Respondentens enkätsvar gav oss information om hur företaget tolkat standarden.

**Hypotes (H<sub>7</sub>): Ägarstyrda företag tenderar att minska harmoniseringen inom redovisningen jämfört med ledningsstyrda företag.**

Dhaliwal, Salamon och Smith (1982) beskriver i sin artikel en definition av ägarstruktur i ett bolag. De menar att ett bolag är ägarstyrt om en styrelsemedlem innehar 10 % eller mer av röstantalet eller om en utomstående ägare har mer än 20 % av röstantalet. Utifrån detta har ägarstrukturen bestämts och vidare har företagen grupperats i ”ägarstyrt” och ”ej ägarstyrt”. Information angående ägarstruktur fann vi i årsredovisningarna. Respondentens enkätsvar gav oss information om hur företaget tolkat standarden.

**Hypotes (H<sub>8</sub>): Företag med större storlek på goodwill tenderar att tolka IASB:s standarder mer lika jämfört med företag med mindre goodwillstorlek.**

För att kunna beräkna storleken på goodwill studerades årsredovisningar och för att uppnå ett jämförbart mått beräknades goodwill i förhållande till eget kapital. Respondentens enkätsvar gav oss information om hur företaget tolkat standarden.

### **5.5 Statistisk bearbetning**

De enkätsvar som samlats in har vidare behandlats i dataprogrammet SPSS. Det problem som stötts på var då respondenterna inte svarat på alla frågorna i enkäten. Dock har dessa ”luckor” kodats som ett missat värde för att senare i analysen kunna ta

bort dem från analysen eller liknande. Denna typ av bortfall brukar man enligt Christensen med flera (2001) kalla för internt bortfall.

Genom att kombinera våra bakgrundsvariabler med enkätfrågorna 6-11 har vi testat våra hypoteser med ett Pearson Chi-tvåtest. Testet är uppbyggt på skillnaden mellan observerade och förväntade värden och testar samband mellan två, alltid kvalitativa, variabler i en korstabell (Aronsson, 1999). I de fall där antalet celler, med ett förväntat värde under fem är högt, blir Chi-tvåtestet osäkert varför istället Fisher's exakta test brukar användas, vilket ger ett mer tillförlitligt resultat än Chi-tvåtestet. (Infovoice, 2004.12.30). Enligt Siegel (1956) kan dock detta test endast användas om antalet observationer understiger 30. Två av variablerna är kvantitativa varför signifikansen har fått testats med Mann-Whitney testet då variablerna inte är normalfördelade. För att kontrollera spridningen i tolkningarna har korstabeller med respektive variabel och tolkningsfrågor studerats.

När hypoteserna statistiskt skulle testas valdes en signifikansnivå på fem procent. Har nivån legat över fem procent har vi valt att förkasta hypotesen. Dock valdes att föra en diskussion kring en signifikansnivå på upp till tio procent, då denna tyder på en indikation till samband mellan variablerna. Denna nivå har även accepterats i en artikel av Murphy (2000). Med antagandet om att Murphys (2000) val av signifikansnivå är rimlig valde vi tillika att acceptera samma nivå.

I bortfallsanalysen har Kolmogorov-Smirnovs test använts på två av våra bakgrundsvariabler för att, enligt Aronsson (1999), visa om materialet är normalfördelat eller inte. Då materialet inte visat sig vara normalfördelat användes istället Mann-Whitneys test för att upptäcka eventuell bias. De bakgrundsvariabler som är kvalitativa har testats med Pearson Chi-tvåtest. Detta för att se om det finns något signifikans vilket i så fall tyder på snedvridning av svarsfrekvensen.

## **5.6 Bortfallsanalys**

Totalt skickades 172 enkäter ut i undersökningen men endast 43 kom oss åter till handa. I och med detta fick undersökningen ett bortfall på 129 respondenter varför svarsfrekvensen på enkätundersökningen endast blev 25 %.



Flera av de respondenter som inte svarat på enkäten har dock skickat svar om att tidsbrist förelåg och att de inte hann svara på enkäten. Detta är förståeligt då denna period på året är en tidskrävande sådan, där företagens ekonomiavdelningar bland annat arbetar intensivt med sina bokslut. Ett företag svarade att de begränsat enkätsvarandet till den högskola som ligger i dess närhet då de väldigt ofta får förfrågningar om att fylla i enkäter. Trots vår vädjan om vidarebefordran av enkäten, om mottagaren inte var rätt person för att svara, har svar inkommit där respondenten bett få avstå från undersökningen då den inte var insatt i ämnet.

En annan anledning till att bortfallet blev så stort kan vara att respondenterna inte ens läst e-posten utan direkt kastat den. Då det är stor risk för virusspridning via e-post har ofta företagens e-poster en hög säkerhet vilket sorterar bort skräppost, vilket kan vara okända adresser. Risken för att vårt utskick hamnat i en sådan bortgallring tros vara hög. För att undvika att e-posten blir bortsorterade kunde vi, som Saunders med flera 2003 föreslår, tagit kontakt med respondenten via e-post innan enkäten skickas ut och förberett dem på enkätundersökningen. Dock anser vi det vara en lika stor risk att även den första e-posten inte blir läst varför en telefonkontakt med respondenten säkerligen hade varit den mest effektiva metoden.

Med hjälp av Kolmogorov-Smirnov test undersöktes om variablerna ålder och goodwill är normalfördelade då dessa var kvantitativa. Testet visade dock det motsatta ( $p=0,000$ ). För att kunna undersöka om det fanns någon snedvridning i svarsfrekvensen användes Mann-Whitney test. Dock visade inte resultatet på någon bias.

**Tabell 5.1** Bortfallsanalys, Mann-Whitney test.

	Medelvärde	Standardavvikelse	N
<b>Ålder</b>			
Respondenter	42	45	43
Icke-respondenter	39	36	126
Mann-Whitney: Ej signifikant 0,86			
<b>Goodwill (% i förhållande till EK)</b>			
Respondenter	33	47	43
Icke-respondenter	53	143	129
Mann-Whitney: Ej signifikant 0,23			

De övriga sex variablerna, plats, revisionsbyrå, bransch, bonus, storlek och ägarstruktur har däremot testats med Pearsons Chi-tvåtest. Denna analysmetod valdes då den, enligt Saunders med flera (2003), kan förklara hur stor sannolikhet det är att två variabler har något samband med varandra, med andra ord, om det finns något samband mellan de företag som inte svarat på enkäten i förhållande till bakgrundsvariablerna. Genom att testa svarsfrekvensen mot bakgrundsvariablerna vill vi ta reda på om det fanns samband som nämnts ovan eller om det enbart berodde på slumpen att det var just de 129 företag som inte svarade. Testerna visade att alla variabler utom bonus inte tydde på någon bias. Bonusvariabeln var, enligt Chi-tvåtestet, signifikant vilket betyder att snedvridning kan komma att finnas i kommande tester med bonusvariabeln. Detta kan bero på att det var så pass stor andel av totalpopulationen som hade bonus och i svarsfrekvensen blir dessa en aning underrepresenterade i jämförelse med totalpopulationen. Storleken på företagen visade inte på någon signifikans, dock var det även en snedfördelning hos denna variabel då större företag är överrepresenterade i svarsfrekvensen i jämförelse med totalpopulationen. Detta bör betänkas i analysen. I tabell 5.2 har en uppdelning av företagen gjorts i de olika variablerna för att visa hur svarsfrekvensen blev fördelad.

**Tabell 5.2** Svansfrekvens vid uppdelning av företag i de olika variablerna.

<b>Placering</b>	<b>Andel av totalpopulationen</b>	<b>Svansfrekvens</b>
Storstad	69%	70%
Mindre stad/ort	31%	30%
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,92		
<b>Revisionsbyrå</b>	<b>Andel av totalpopulationen</b>	<b>Svansfrekvens</b>
KPMG	18%	14%
PWC	31%	37%
E&Y	22%	18,5%
2 eller fler	14,5%	18,5%
Övriga	14,5%	12%
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,67		
<b>Bransch</b>	<b>Andel av totalpopulationen</b>	<b>Svansfrekvens</b>
Tillverkande	42%	47%
Ej tillverkande	58%	53%
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,53		
<b>Bonus</b>	<b>Andel av totalpopulationen</b>	<b>Svansfrekvens</b>
Ja	84%	72%
Nej	16%	28%
Chi-tvåtest: Signifikant 0,01		
<b>Storlek</b>	<b>Andel av totalpopulationen</b>	<b>Svansfrekvens</b>
Större	24%	33%
Mindre	76%	67%
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,12		
<b>Ägarstruktur</b>	<b>Andel av totalpopulationen</b>	<b>Svansfrekvens</b>
Ägarstyrt	76%	77%
Ej ägarstyrt	24%	23%
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,84		

## 5.7 Kapitelsammanfattning

Uppsatsens metod har i kapitlet noga beskrivits, från hur datainsamlingen skett, till hur analys av densamma skall genomföras. Primärdata har samlats in genom en webbenkät. Då det var viktigt att rätt person på företagen fick ta del av enkäten, tog vi kontakt med samtliga företag som ingått i vår undersökning för att få personens e-postadress. Respondenterna har sedan fått en e-post innehållande en länk till en för uppsatsen framtagen hemsida, där enkäten låg upplagd. Sekundärdata som använts i uppsatsen har hämtas från Internet och företagens årsredovisningar. För att ett företag skulle få ingå i vår undersökning var det ett krav att de skulle ha goodwill. Vi har därför genomfört en totalundersökning då samtliga noterade företag på Stockholmsbörsen, förutom de företag som saknade goodwillpost, ingått i undersökningen. I operationaliseringen beskrivs att vår enkät är indelad i två delar. Del ett rör respondenternas egen inställning till övergången till IAS/IFRS. I del två får

respondenterna följa ett fiktivt företag och tolka dess affärshändelser för att bestämma om de instämmer eller inte. Vidare förklaras vilka variabler som legat till grund för våra hypoteser och var dessa har hämtas ifrån. Vår analys har utförts med Pearsons Chi-två och Mann-Whitney för att testa våra hypoteser. För att upptäcka eventuell snedvridning i vår svarsfrekvens har en bortfallsanalys genomförts.

## 6. ANALYS

---

*I detta kapitel skall vårt insamlade datamaterial analyseras. För att testa våra hypoteser och se om samband finns, skall enkätens tolkningsfrågor ställas mot våra bakgrundsvariabler genom ett flertal olika tester som utförs med hjälp av SPSS. Vidare förs även en kort diskussion om huruvida huvudhypotesen kan accepteras. Till sist ifrågasätts ställda hypoteser och enkätens utformning.*

---

### 6.1 Val av skala

I analysen valdes att ändra den sexgradiga ordinalskala vi använt i enkäten till en dikotom skala, en skala med två värden, varpå svarsalternativen uppdelades i ”instämmer” och ”instämmer inte”. Den dikotoma skalan valdes då vi fann det observerade antalet lågt vilket hade kunnat leda till att irrelevanta slutsatser dragits. Valet gjordes även för att undvika osäkerheten i Chi-tvåtestet samt ordna till de cellerna med lågt observerat värde (Christensen med flera, 2001).

### 6.2 Analys av enkätens del två

#### 6.2.1 Geografisk placering

*(H<sub>1</sub>): Företag placerade i storstäder tenderar att ha en mer enhetlig tolkning av IASB:s standarder än företag i mindre städer/orter.*

Av de totala 43 respondenterna som svarat var 70 % (30st) av företagen placerade i storstäder, medan 30 % (13st) var placerade i mindre orter respektive städer. Detta visar på en viss snedfördelning, vilket gör att man bör ställa sig något avvaktande till nedanstående resultat.

Företag placerade i liknande geografiska positioner utformar en enhetlig redovisning enligt de studier som beskrivits av DiMaggio och Powell (1983). Resonemanget kring hypotesen grundar sig även i att konkurrensen som kan existera i större städer kan vara stor, vilket gör att dessa bolag lämnas mindre spelutrymme och att omgivningen kräver en större harmonisering, i förhållande till bolag i de mindre orterna. Vår utförda studie visar dock på annat resultat, vilket kan tydas av tabell 6.1 nedan.

**Tabell 6.1** Samband mellan företags placering och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

	<b>Instämmer</b>	<b>Instämmer inte</b>	<b>Internt bortfall</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Storstad	33%	67%	3
Mindre stad/Ort	31%	69%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,87			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Storstad	93%	7%	3
Mindre stad/Ort	85%	15%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,43			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Storstad	62%	38%	4
Mindre stad/Ort	62%	38%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 1,0			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Storstad	54%	46%	4
Mindre stad/Ort	77%	23%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,16			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Storstad	20%	80%	5
Mindre stad/Ort	15%	85%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,73			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Storstad	68%	32%	5
Mindre stad/Ort	67%	33%	1
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,94			

Av samtliga ställda frågors resultat är det inget som stämmer överens med ställd hypotes. Detta finner vi då det inte råder någon större skillnad i tolkningarna mellan storstäderna och de mindre städerna. Det råder en spridning inom respektive grupp men dock bör fråga sju och tio ha i åtanke då de visar på viss enhetlig tolkning. Som kan utläsas av tabell 6.1 visar ingen av testen på en signifikansnivå lägre än 16 % vilket gör att hypotesen ( $H_1$ ) får förkastas.

### 6.2.2 Val av revisionsbyrå

( $H_2$ ): *Bolagens val av revisionsbyrå tenderar att påverka dess tolkning av IASB:s standarder.*

Vid gjord studie fann vi att bolagens val av revisionsbyråer hade en väldig spridning, varför vi valde att gruppera vissa av de färre representerade byråerna så att relevanta analyser och slutsatser skulle kunna dras. Denna gruppering resulterade i att fyra

revisionsbolag placerades under övriga. Fördelningen mellan anlita revisionsbyrå av de totala 43 respondenter som besvarat enkäten kan utläsas av nedanstående tabell:

**Tabell 6.2** Fördelning av revisionsbyråer mellan företag.

Revisionsbyrå	Antal
KPMG	14% (6st)
PWC	37% (16st)
E&Y	19% (8st)
Två eller fler revisionsbyråer	19% (8st)
Övriga	12% (5st)

Tabellen visar på en viss snedfördelning då PWC är överrepresenterad vilket gör att man bör ställa sig något avvaktande till nedanstående resultat.

Då organisationer till stor del formas av att institutioner förser individer eller grupper med gemensamma normer för vad som är det bästa agerandet i olika sammanhang (Nygaard och Bengtsson, 2002). Utifrån den institutionella teorin har det antagits att anlita revisionsbyrå i många situationer kan agera som en påverkande institution. Förväntat resultat kring denna hypotes var att tolkningarna skulle vara överrepresenterade åt något av svarsalternativen “instämmer eller instämmer inte”. Av nedanstående tabell (6.3) kan det dock tydas att resultatet av undersökningen inte helt stämmer överens med ställd hypotes. Av samtliga tests signifikansnivå kan det även utläsas att hypotesen skall förkastas, då samtliga frågors signifikansnivå ligger över fem procent.

**Tabell 6.3** Samband mellan företags revisionsbyrå och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

	<b>Instämmer</b>	<b>Instämmer inte</b>	<b>Internt bortfall</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
KPMG	50%	50%	
PWC	29%	71%	2
E&Y	29%	71%	1
2 eller flera revisionsbyråer	25%	75%	
Övriga	40%	60%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,858			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
KPMG	100%		
PWC	100%		2
E&Y	61%	29%	1
2 eller flera revisionsbyråer	87%	13%	
Övriga	80%	20%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,238			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
KPMG	83%	17%	
PWC	69%	31%	3
E&Y	29%	71%	1
2 eller flera revisionsbyråer	62%	38%	
Övriga	60%	40%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,314			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
KPMG	100%		
PWC	36%	64%	2
E&Y	67%	33%	2
2 eller flera revisionsbyråer	62%	38%	
Övriga	80%	20%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,075			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
KPMG	33%	67%	
PWC	8%	92%	3
E&Y	17%	83%	2
2 eller flera revisionsbyråer	25%	75%	
Övriga	20%	80%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,711			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
KPMG	83%	17%	
PWC	77%	23%	3
E&Y	33%	67%	2
2 eller flera revisionsbyråer	62%	38%	
Övriga	75%	25%	1
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,33			

Vår studie visar att det råder en viss spridning vid tolkandet av standarden gällande goodwill, trots att bolagen använder sig av samma revisionsbyrå. Ser man dock till fråga nio, återvinningsvärde, indikerar den på en svag signifikans. Detta tyder på ett svagt samband av tolkningarna av denna fråga kan bero på vilken revisionsbyrå



företaget anlitat. Knyts vår studie samman med resonemanget fört hos Nygaard och Bengtsson, (2002) och DiMaggio och Powell (1983), kan företagets tolkning av standarden bero på att de följer revisorns instruktioner. Så utifrån detta kan det antas att revisorerna inom samma revisionsbyrå tolkar kriterierna i standarden på ett olikartat sätt, vilket sedan förs över på bolagen. På dessa grunder vill vi vänta med att förkasta hypotesen.

### **6.2.3 Bransch**

*Hypotes (H<sub>3</sub>): Bolag inom samma bransch tenderar att ha likartad tolkning gällande IASB:s standarder.*

I gjord studie fann vi att vissa branscher var underrepresenterade och tvingades därav, för att en väsentlig slutsats skulle kunna dras, indela dem i två grupper, ”tillverkande företag” och ”icke tillverkande företag”. För att dela in respondenterna i respektive grupp studerades företagens hemsidor och gjorde en uppskattning om vilka som var tillverkande. Av de totalt 43 svarande tillhörde 47 % (20st) de tillverkande företagen och resterande 53 % (23st) tillhörde de ej tillverkande företagen.

Den institutionella teorin kan beskrivas genom att individer interagerar med varandra utifrån ett förutsägbart mönster på grund av den specifika relationen mellan deltagarna. Inom området bransch finns det tydliga relationer, då organisationer ofta är beroende av samma resurser. Utifrån detta hade vi förväntat oss att de olika branschernas tolkningar skulle vara likartade men i tabellen (6.4) nedan kan ett annat resultat utläsas.

**Tabell 6.4** Samband mellan företags bransch och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

	<b>Instämmer</b>	<b>Instämmer inte</b>	<b>Internt bortfall</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Tillverkande	28%	72%	2
Ej Tillverkande	36%	64%	1
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,56			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Tillverkande	89%	11%	2
Ej Tillverkande	91%	9%	1
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,83			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Tillverkande	65%	35%	3
Ej Tillverkande	59%	41%	1
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,72			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Tillverkande	72%	28%	2
Ej Tillverkande	53%	47%	2
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,20			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Tillverkande	24%	76%	3
Ej Tillverkande	14%	86%	2
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,47			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Tillverkande	76%	24%	3
Ej Tillverkande	60%	40%	3
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,29			

Som tabellen visar råder inga större skillnader i tolkningen mellan de tillverkande och ej tillverkande företagen. De är över lag överrepresenterade åt samma håll, antingen “instämmer” eller “instämmer inte”. Inom respektive bransch råder ingen enhetlig tolkning, utan en bred spridning finns att hitta i samtliga frågor dock ställs fråga sju utanför detta resonemang. Därav får hypotesen förkastas. Detta visar även de olika testernas signifikansnivå på, då ingen av påståendenas nivå visar på ett värde under fem procent.

#### **6.2.4 Ålder**

*(H<sub>4</sub>): Ju äldre företag, desto större tendens till likartad tolkning av IASB:s standarder.*

Utifrån det normativa perspektivet i den institutionella teorin har slutsatsen dragits att ju längre en organisation har existerat på marknaden, desto djupare har dess institutionella kultur etablerats. Tolkningarna från de mer etablerade organisationerna kan även utgå från ett mindre flexibelt och mer konservativt tankesätt, vilket bör göra

att de besitter en mer enhetlig tolkning än de yngre. Tabellen nedan visar dock på ett annat resultat.

**Tabell 6.5** Samband mellan företags ålder och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

Ålder	Medelvärde	Standardavvikelse	N
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Instämmer	52	52	13
Instämmer inte	39	43	27
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,57			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Instämmer	45	47	36
Instämmer inte	24	19	4
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,59			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Instämmer	50	52	24
Instämmer inte	31	34	15
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,17			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Instämmer	46	55	24
Instämmer inte	41	29	15
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,45			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Instämmer	48	58	7
Instämmer inte	43	45	31
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,91			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Instämmer	49	52	25
Instämmer inte	31	33	12
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,24			

En bred spridning av tolkningarna kunde tydas av resultatet. Av tabellen (6.5) kan det utläsas att samband saknas mellan företags ålder och dess tolkning av påståendena genom signifikansnivån tillsammans med den höga standardavvikelsen. Som vidare kan utläsas av tabellen är signifikansnivån på samtliga test högre än fem procent, vilket medför att ställd hypotes får förkastas.

### 6.2.5 Bonusavtal

*(H<sub>5</sub>): Företag med bonusavtal tenderar att tolka IASB:s standarder mer lika jämfört med företag utan bonusavtal.*

Av de företag som svarat på enkäten var det 72 % (31st) som nyttjar bonusgrundande lön eller tantiem och 28 % (12st) som inte använder bonusbaserat lönesystem. Detta

visar på en viss snedfördelning, vilket gör att man bör ställa sig något avvaktande till nedanstående resultat.

Enligt Scott (2003) har företag med bonusbaserad ersättning till ledningen en större benägenhet att välja liknande redovisningsmetoder som tidigarelägger framtida vinster till den aktuella perioden, än företag utan bonus. Detta kan även medföra att ledningen i sådana företag även tolkar standarder lika, så att inkomsten maximeras. Utifrån detta resonemang förväntade vi oss därför en enhetlig tolkning av frågorna från företag med bonus. Som kan utläsas av tabell 6.6 har ett annat resultat funnits.

**Tabell 6.6** Samband mellan om företag har bonus eller inte och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

	<b>Instämmer</b>	<b>Instämmer inte</b>	<b>Internt bortfall</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Bonus	32%	68%	3
Ej Bonus	33%	67%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,94			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Bonus	93%	7%	3
Ej Bonus	83%	17%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,36			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Bonus	59%	41%	4
Ej Bonus	67%	33%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,66			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Bonus	59%	41%	4
Ej Bonus	67%	33%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,66			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Bonus	19%	81%	5
Ej Bonus	17%	83%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,85			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Bonus	72%	28%	6
Ej Bonus	58%	42%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,41			

Resultatet av studien visade på en spridd tolkning inom respektive företagsgrupp. Dock bör fråga sju ställas utanför detta resonemang då denna tolkats enhetligt i de båda grupperna. Vidare tyds att hypotesen inte kan accepteras, då företag med bonus tolkar frågorna i stort sett lika som företag utan bonus. Att hypotesen förkastas kan även utläsas av signifikansnivån som lägst är 36 % hos de olika frågorna.

### **6.2.6 Företagsstorlek**

*(H<sub>6</sub>): Ju större företag desto högre harmoniserad redovisning*

Utav de 43 respondenter som besvarat enkäten klassificerades 33 % (14st) som större noterade företag och resterande 67 % (29st) klassificerades som mindre noterade företag. Detta visar på en viss snedfördelning, vilket gör att man bör ställa sig något avvaktande till nedanstående resultat.

Hypotesen är baserad på Watts och Zimmermans resonemang (1990), att större företag tenderar att välja liknande redovisningsprinciper. Därmed har antagande gjorts att de troligtvis även tolkar standarder likartat. Utifrån detta gjordes antagandet att de större företagen skulle tendera att tolka de olika påståendena åt en riktning, antingen “instämmer” eller “instämmer inte”, jämfört med de mindre företagen, som förväntades ha en spridd tolkning. Som tabell 6.7 visar så är signifikans ej nådd i någon av testerna då alla test visar på 12 % eller mer.

**Tabell 6.7** Samband mellan företags storlek och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

	<b>Instämmer</b>	<b>Instämmer inte</b>	<b>Internt bortfall</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Större företag	29%	71%	
Mindre företag	35%	65%	3
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,70			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Större företag	100%		
Mindre företag	85%	15%	3
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,12			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Större företag	64%	36%	
Mindre företag	60%	40%	4
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,80			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Större företag	64%	36%	
Mindre företag	60%	40%	4
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,80			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Större företag	29%	71%	
Mindre företag	12%	88%	5
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,22			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Större företag	79%	21%	
Mindre företag	61%	39%	6
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,27			

Här är materialet, precis som i de övriga testerna, väldigt spritt vare sig det rör större eller mindre företag, dock visar inte fråga sju på detta resonemang. Tolkningarna är enhetliga mellan de större och mindre noterade bolagen. Detta visar på att hypotesen skall förkastas. Då bortfallsanalysen visade på en snedvridning av denna variabel testade vi även en ny storleksvariabel, baserad på omsättning, med frågorna genom ett Mann-Whitney test för att se om det kunde ge något annat resultat, se nedan.

**Tabell 6.8** Samband mellan företags storlek och dess tolkning av frågorna 6 till 11 i ett

Mann-Whitney test.

Omsättning (Mkr)	Medelvärde	Standardavvikelse	N
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Instämmer	16755	28021	13
Instämmer inte	24619	57676	27
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,70			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Instämmer	18032	38136	36
Instämmer inte	58348	115037	4
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,11			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Instämmer	15096	29294	24
Instämmer inte	34624	72079	15
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,18			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Instämmer	12749	21762	24
Instämmer inte	38434	75106	15
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,91			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Instämmer	22305	34128	7
Instämmer inte	23403	54306	31
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,81			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Instämmer	28269	44290	25
Instämmer inte	28269	65730	12
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,45			

Resultatet blev detsamma, ingen signifikans och hög standardavvikelse. Då båda testen visar på att det inte finns något samband så vi håller fast vid att hypotesen ska förkastas.

### 6.2.7 Ägarstruktur

*(H<sub>7</sub>): Ägarstyrda företag tenderar att minska harmoniseringen inom redovisningen jämfört med ledningsstyrda företag.*

Av de totalt 43 respondenterna som svarat var andelen ägarstyrda företag 77 % (33st), medan de resterande 23 % (10st) var ledningsstyrda företag. Detta visar på en viss snedfördelning, vilket gör att man bör ställa sig något avvaktande till nedanstående resultat.

Watts och Zimmerman (1978) menar att ägarkontrollerade företag tenderar, mer än ledningskontrollerade företag, att välja olika redovisningssystem med varierande effekter på inkomsten. Enligt deras teori bör därför de företag som är ledningsstyrda vara mer enhetliga i sina tolkningar än ägarstyrda företag. Utav tabell (6.9) kan det dock utläsas att någon större skillnad i hur de olika ägarstrukturerna tolkar frågorna inte finns.

**Tabell 6.9** Samband mellan företags ägarstruktur och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

	<b>Instämmer</b>	<b>Instämmer inte</b>	<b>Internt bortfall</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Ägarstyrt	30%	70%	3
Ej Ägarstyrt	40%	60%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,56			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Ägarstyrt	87%	13%	3
Ej Ägarstyrt	100%		
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,22			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Ägarstyrt	55%	45%	4
Ej Ägarstyrt	80%	20%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,16			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Ägarstyrt	59%	41%	4
Ej Ägarstyrt	70%	30%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,52			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Ägarstyrt	18%	82%	5
Ej Ägarstyrt	20%	80%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,88			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Ägarstyrt	63%	37%	6
Ej Ägarstyrt	80%	20%	
Chi-tvåtest: Ej signifikant 0,33			

Som kan utläsas av tabell 6.9 visar ingen av testen på en signifikansnivå lägre än 16 %. Detta gör att hypotesen ( $H_7$ ) får förkastas då studiens resultat även visar att tolkningarna av frågorna är spridda, oavsett vilken ägarstruktur företagen tillhör.

### 6.2.8 Goodwillstorlek

( $H_8$ ): Företag med större storlek på goodwill tenderar att tolka IASB:s standarder mer lika jämfört med företag med mindre goodwillstorlek.



Med hänsyn till människans beteende, då Scott (2003) menar att människan är rationell och att de därför handlar efter egen nytta, utformades studiens sista hypotes. Om bolag har en stor goodwillpost kan den nya standarden medföra stora nedskrivningar om inte postens värde kan försvaras. Detta kan medföra att företag med stor goodwill kan komma att tolka standarderna så att minsta möjliga belopp behövs skrivas ned för att undvika belastning av resultatet. Dock kan det utläsas av tabell (6.10) att inget av testens signifikansnivåer är lägre än fem procent varav ställd hypotes får förkastas.

**Tabell 6.10** Samband mellan företags goodwillstorlek och dess tolkning av frågorna 6 till 11.

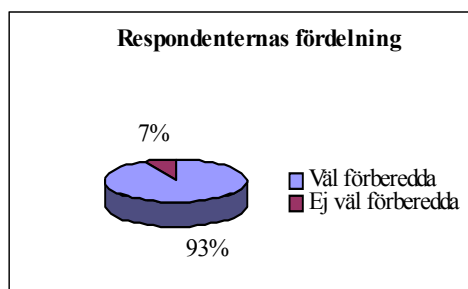
<b>Goodwill</b>	<b>Medelvärde</b>	<b>Standardavvikelse</b>	<b>N</b>
<b>Fråga 6 - Befintligt skick</b>			
Instämmer	50	70	13
Instämmer inte	26	32	27
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,74			
<b>Fråga 7 - Indikation på värdeminskning</b>			
Instämmer	34	51	36
Instämmer inte	34	9	4
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,39			
<b>Fråga 8 - Indikation på värdeminskning</b>			
Instämmer	27	39	24
Instämmer inte	45	61	15
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,45			
<b>Fråga 9 - Återvinningsvärde</b>			
Instämmer	37	58	24
Instämmer inte	27	30	15
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,6			
<b>Fråga 10 - Kassagenererande enhet</b>			
Instämmer	47	86	7
Instämmer inte	31	39	31
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,69			
<b>Fråga 11 - Fördelning av goodwill</b>			
Instämmer	35	54	25
Instämmer inte	34	43	12
Mann-Whitney test: Ej signifikant 0,96			

En bred spridning av tolkningarna kan tydas av resultatet. Standardavvikelsens höga värde tillsammans med signifikansnivån visar också att det inte finns något samband mellan företagens goodwillstorlek och tolkningarna av frågorna.

### 6.3 Analys av enkätens del ett

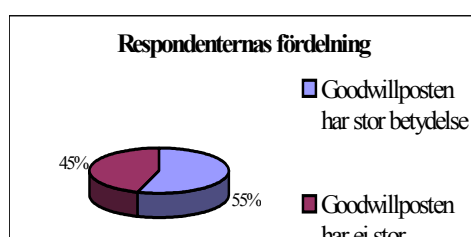
För att undersöka om samband kan utläsas mellan angivna svar i de företagsanknutna frågorna i del ett av enkäten och tolkningsfrågorna i del två, har dessa testats mot varandra.

Efter gjord studie har vi funnit att de respondenter som svarat är överlag förberedda inför övergången till redovisningssystemet enligt IASB, vilket bör påverka respondenternas svar på tolkningsfrågorna. Ett antagande kring detta är att de respondenter, som är förberedda och insatta i IASB:s standarder, borde finnas vara mer enhetliga i sina tolkningar. Pearsons Chi-tvåtest har visat på signifikans i två av tolkningsfrågorna mot föreberedelsegrad, vilket visar på att samband finns mellan dessa. Dock kan inga slutgiltiga slutsatser dras då fyra av testen ej visat sig vara signifikanta och då svarsfrekvensen kan anses var snedfördelat (som kan utläsas av diagrammet nedan).



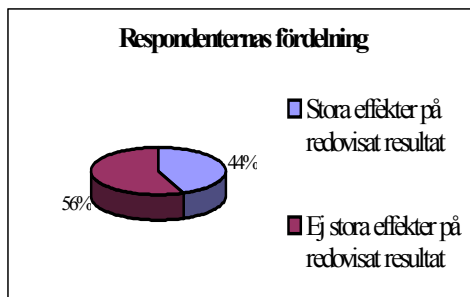
**Diagram 6.1** Respondenternas fördelning efter förberedelsegrad inför övergången till IAS/IFRS.

I frågan om goodwillposten har stor betydelse för företaget, har det inte funnits någon större snedfördelning mellan respondenterna. Utifrån diskussionen förd kring hypotesen, rörande goodwill, antar vi att de företagen med betydelsefull goodwillpost skulle komma att vara mer enhetliga i sina tolkningar. Detta ställningstagande vägdes mot tolkningsfrågorna och av resultatet fann vi ingen signifikans varav inget samband. Denna fråga ställdes även mot variabeln goodwill för att undersöka om något samband kunde finnas mellan storleken på goodwill och hur de själva uppfattar betydelsen av goodwillposten. Resultatet av detta visade än en gång att signifikans ej förelåg.



**Diagram 6.2** Respondenternas fördelning om goodwillposten har en stor betydelse.

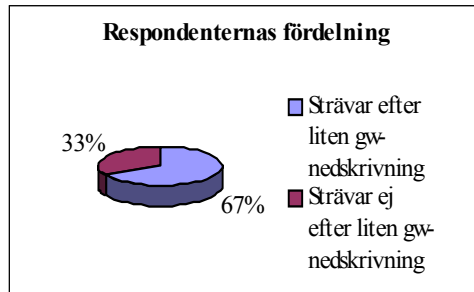
Efter att ha testat fråga tre, vilken berör effekter på det redovisade resultatet i och med den nya redovisningen av goodwill, mot tolkningsfrågorna, fann vi en spridning mellan svaren. Antagandet var att de företag som trodde sig skulle få stora effekter på resultatet genom införandet av IASB:s standarder borde tolka mer enhetligt, då de antogs vara mer insatta i förändringen. Ett test av fråga ett, vilken undersöker förberedelsegraden hos företag, mot denna fråga visar dock inte på detta då det statistiskt inte kunde säkerställas eftersom godkänd signifikansnivå ej funnits. Någon skillnad mellan de företag som trodde sig skulle få stora effekter och de resterande företagen har ej funnits i tolkningarna, varför gjort antagande visade sig vara fel. Inget av testen visade på signifikans vilket styrker vårt resultat. Detta resultat kan finnas mer tillförlitligt då fördelningen bland respondenterna har funnits jämn. (se diagram 6.3)



**Diagram 6.3** Respondenternas fördelning mellan förväntade effekter på redovisat resultat

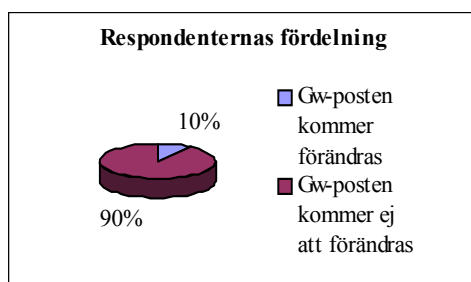
Fråga fyra behandlar respondentens strävan efter minsta möjliga nedskrivning av goodwill. Här antogs att de företag inom gruppen “vill ha minsta möjliga nedskrivning” tolkar enhetligt då de antagligen är ute efter ett så bra resultat som möjligt. Utefter respondentens inställning till företagets agerande i frågan, vägt mot tolkningsfrågorna har inget samband funnits. I resultatet av undersökningen har det funnits att de som ställt sig “instämmande” och “inte instämmande” till fråga fyra tolkat påståendena enhetligt. Signifikansnivån överstiger fem-procentsnivån på

samtliga test vilket visar på att samband saknas. Dock kan vi ställa oss något avvaktande till detta resultat då fördelningen av respondenterna är något snedfördelat. (se nedanstående diagram (6.4))



**Diagram 6.4** Respondenternas fördelning i eftersträvan av liten nedskrivning av goodwill.

I sista frågan i del ett, om företag anser sin goodwillpost blir förändrad av de nya standarderna, antogs att de respondenter, som trodde sig skulle få förändrad goodwill, skulle var mer enhetlig i sina tolkningar då dessa tros kunna vara mer insatta i standarden. Ett test av fråga ett, vilken undersöker förberedelsegraden hos företag, mot denna fråga visade att vårt antagande var korrekt, dock kan detta inte statistiskt säkerställas då vi ej funnit godkänd signifikansnivå. Fördelningarna av respondenterna har svarat relativt enhetligt, vilket talar för att gjort antagande var fel. Signifikansnivån talar för att inga samband kan hittas. Den stora snedfördelningen av respondenterna talar även för samma resultat. (se diagram 6.5)



**Diagram 6.5** Respondenternas fördelning i om huruvida goodwillposten kommer förändras

Enkäten avslutades med en öppen fråga, då vi hade en förhoppning till att en vidare slutsats skulle kunna dras. Frågan berörde respondentens förväntningar kring konsekvenserna av förändringen av goodwillredovisningen. Sammantaget visade sig responsen kring denna vara enhetlig mellan respondenterna. Flera av bolagen förväntade sig inga större effekter, mer än ett visst förbättrat resultat. Dock

poängterade även dessa att det slutgiltiga resultatet kommer att visa på stora svängningar genom åren. Intressant kring denna punkt var att ett bolag faktiskt strävade efter att nedskrivningen av goodwill skall vara av samma storlek som tidigare gjorda avskrivningar, just för att undvika svängningar kring resultatet. Det som många respondenter även velat tydliggöra är att reaktioner från marknaden, kring nämnda förändringar i resultatet, endast är initiala. Detta menade de då de anser att marknaden är intelligent och att denna snart inser att det endast handlar om en redovisningsteknik. Då standarden har större krav på identifikation av immateriella tillgångar än tidigare, tror sig många respondenter att uppföljning av företagsförvärv kan försvåras, vissa tror sig även vara i behov av konsult hjälp. Då en slutsats dras kring dessa svar kan inte strävan till harmonisering och jämförbarhet försvåras i någon större grad, då respondenternas svar funnits enhetliga. Dock bör ej för mycket kraft läggas kring denna slutsats då det endast är respondenterna förväntningar som undersökts och ej dess tolkningar. Resultatet av detta kan även vara svårt att knyta an till uppsatsens syfte, då frågan specifikt behandlar goodwill.

I en diskussion kring vår statistiska analys togs beslutet att inte genomföra någon multipel korstabellsanalys eller klusteranalys. Svårigheten hade varit att signifikansen hade kunnat förklaras ur alltför många korrelationer. Rådande tidssituation var anledningen till att beslutet togs då dessa analyser hade tagit lång tid att utföra (konsultation med Pierre Carbonnier och Christer Nilsson, 2005).

#### **6.4 Diskussion kring huvudhypotes**

*Hypotes (H): Mellan noterade bolag råder det skiljaktigheter vid tolkningen av IASB:s standarder.*

Framställandet av huvudhypotesen grundades i att IASB:s standarder har en låg detaljeringsgrad enligt Europeiska Gemenskapernas Kommission (2003). Detta medför att stora utrymmen lämnas för egna tolkningar vilket gör att delar av IASB:s målsättning, nämligen att standarderna skall uppfylla kraven på transparens och jämförbarhet ur ett globalt perspektiv, kan ifrågasättas och då även att de kvalitativa egenskaperna kan komma att hotas.

I studien har ställda underhypoteser testats och de har samtliga fått förkastats på grund av att signifikans inte har uppnåtts. Trots dessa falsifieringar finner vi inte att huvudhypotesen skall förkastas då samtliga hypotesers undersökningar har visat på väldiga spridningar hos respondenternas tolkningar (se tabell 6.1, 6.3-6.10). Detta talar istället för att ställd huvudhypotes stämmer och att hypoteserna, byggda på teorier, bör ifrågasättas.

### **6.5 Spekulationer om fel i vår teori**

Då något signifikant samband inte gick att hitta i någon av våra hypoteser bör dessa ifrågasättas. Vidare bör även enkätens utformning sättas under debatt för att se om denna har kunnat påverka resultatet.

#### **6.5.1 Geografisk placering**

Med hypotes ett hade vi förväntat oss att de företag, belägna i storstäder, skulle ha en mer enhetlig tolkning av standarden i jämförelse med de företagen i mindre städer/orter. Detta visade sig vara felaktigt då de mindre städerna/orterna tolkar påståendena likartat som de stora städerna, därtill ska nämnas att mindre städer, i någon fråga, hade en mer enhetlig tolkning. Avvikelsen i hypotesen kan bero på att gjord fördelning mellan storstäder och mindre städer/orter gav en missvisande bild då andra städers strukturer än Stockholm, Göteborg och Malmö kan vara mer lik storstäderna. Antagandet om att det skulle råda större konkurrens i storstäderna kan även vara oriktigt då många stora bolag kan vara belägna i mindre städer/orter och därav kan konkurrensen vara minst lika stor i dessa. Med hänsyn till ovan nämnda resonemang och den låga svarsfrekvensen i vår undersökning vill vi inte kritisera teorin vilken hypotesen är skapad utefter.

#### **6.5.2 Val av revisionsbyrå**

Förväntningarna kring hypotes två löd att tolkningarna hos respondenten skulle vara beroende av anlitad revisionsbyrå. Resultatet stämde dock inte med våra förväntningar då stora spridningar av tolkningarna fanns inom samma revisionsbyrå. Emellertid finns en annan vinkel, att den enskilda revisorn kan påverka bolagets tolkning vilket gör att hypotesen fortfarande kan beaktas. Utifrån detta resonemang väljer vi att inte föra någon större diskussion kring denna hypotes.

### **6.5.3 Bransch**

I hypotes tre trodde vi oss finna att bolag placerade inom samma bransch skulle föra en likartad tolkning. Då svarsfrekvensen var låg var vi tvungna, för ett rimligt resultat skulle uppnås, att dela in de från början åtta branscherna i två grupper, "tillverkande" och "inte tillverkande". Denna indelning kan vara en bidragande faktor till att gjorda antaganden inte var korrekta och detta gör det då även svårt att kritisera gjord hypotes utifrån teorin då inte rättvisande slutsatser kunnat dras. Ytterligare en synpunkt på den låga svarsfrekvensen som kan ge en missvisande bild, berör DiMaggio och Powells (1983) resonemang kring att branscher antar samma form då de är beroende av samma resurser. Detta då de få besvarade enkäterna kan ha inkommit från bolag som är så skilda åt i verksamhet, att de inte är beroende av liknade resurser.

### **6.5.4 Ålder**

Hypotesen rörande bolagets ålder lyder att äldre bolag tenderar vara mer likartade i sin tolkning av påståendena. Detta för att organisationer som har existerat längre på marknaden ofta har ett mer konservativt tänkande och ett mindre flexibelt agerande. En anledning till avvikelsen från det förväntade resultatet kan vara att trots åldern på bolaget kan dess tänkande ständigt förnyas genom ändring i personalstrukturen. Den väl förankrade kulturen som ofta råder i många äldre bolag kan även hotas till följd av förändringar av personalstyrkan

### **6.5.5 Bonusavtal**

Med hypotes fem var förväntningarna att företag med bonusavtal skulle tendera att tolka påståendena enhetligt till skillnad från de företagen utan bonusavtal. Scott menar att företag med bonus tenderar att välja liknande redovisningsprinciper varför vi gjorde antagandet om att dessa bolag även kan tolka standarder på liknande sätt. Detta antagande kan vara felaktigt då vår studie visar på ett annat resultat.

### **6.5.6 Företagsstorlek**

Även hypotes sex är uppbyggd kring eget antagande efter teorin. Teorin säger att större företag tenderar att välja mer liknande redovisningsprinciper varför antagandet gjordes att större företag också tolkar standarder lika. Studien stämmer ej överens med hypotesen vilket tyder på att antagandet, om att redovisningsprinciper och standarder skulle kunna likställas, kan vara felaktigt. Gjord indelning av större och mindre företag utefter notering på A- eller O-listan i samband med omsättning kan också vara

felaktig vilket kan ge upphov till missvisande resultat, varför vi även testat mot enbart omsättning. Indelningen i endast omsättning kan även ha varit felaktig då denna kanske skulle ha jämförts med det egna kapitalet eller dylikt.

### **6.5.7 Ägarstruktur**

I hypotes sju hade vi förväntningen att ägarstyrda bolag tenderar att minska harmoniseringen inom redovisning av goodwill, det vill säga att dessa har en spridd tolkning av IASB:s standarder till skillnad från de ledningsstyrda företagen. Resultatet visade på en liten spridning hos de ägarstyrda företagen medan de ledningsstyrda däremot var eniga i tolkningarna på de flesta påståendena. En reflexion av genomförd studie visade att innehållet i hypotesen kanske skulle ha vänts, att ledningsstyrda företag tenderar öka harmoniseringen. Dock hade vi inte hade belägg ur teorier för det påståendet.

### **6.5.8 Goodwillstorlek**

Sistställda hypotesen säger att företag med större storlek på goodwill tenderar att tolka standarder mer lika än de företagen med mindre goodwill storlek. Antagandet om att företag med större goodwillpost borde vara mer medvetna om standarden än företag med mindre goodwillpost kan tyckas vara felaktigt då resultatet visar på spridda tolkningar. Det kan grundas i att oavsett storleken på goodwill är företagen lika benägna att försvara värdet på goodwillposten och därför uppstår ingen större skillnad i tolkningarna mellan företagsindelningarna.

### **6.5.9 Enkätens utformning**

Då vi ofta har sett att variabelernas fördelning tolkats åt samma håll, antingen ”instämmer” eller ”instämmer inte”, framförallt då det ses till fråga sju (se tabell 6.1, 6.4, 6.6, 6.7, 6.9), kan frågan uppstå om enkätens påståenden varit för uppenbara. Dock vill vi försvara oss på denna punkt då vi erhållit god respons från ett flertal respondenter angående enkätens innehåll och utformning. I efterhand har vi insett att del ett i enkäten kan vara något överflödig. Detta då denna del har en närmare anknytning till gjord avgränsning av goodwill och kan vara svår att knyta samman med uppsatsens syfte, varför generella slutsatser har varit svåra att göra kring denna. Vidare kan vi även ställa oss frågan om inte fler svar hade inkommit om denna del hade plockats bort, vilket hade gett en mer kort och koncis enkät.



### 6.6 Kapitelsammanfattning

Ställda hypoteser har testats med Pearsons Chi-tvåtest och Mann-Whitney test. Samtliga hypoteser har fått förkastas då signifikansnivå legat på över fem procent. Då vi fortfarande tror att företagen följer revisorers instruktioner har vi valt att avvakta med att förkasta hypotes två. Detta för att det kan råda olika tolkningar hos revisorer inom samma revisionsbyrå. Analys av del ett har heller inte visat några signifikanta samband mellan respondentens tolkning och dess medvetenhet och förväntning av den nya standarden. Inom samtliga hypotesers resultat har en väldig spridning funnits vilket talar för att ställd huvudhypotes inte falsifieras. Många av hypotesernas resultat kan ifrågasättas på grund av den låga svarsfrekvensen. Vidare har hypotesernas utformande ifrågasatts och även gjorda indelningar av variablerna då vi tror att dessa kan ha medfört ett missvisande resultat. Då respondenternas tolkningar av påståendena varit enhetliga i båda indelningarna av variablerna, har enkätens innehåll kritiserats. Därtill har del ett av enkäten ansetts vara överflödig då denna är svår att knyta an till uppsatsens studie.

## 7. SLUTSATS

---

*I detta avslutande kapitel kommer det att berättas om gjorda reflexioner och de övergripande slutsatser som dragits utifrån studiens resultat. Kapitlet avslutas med ett förslag till fortsatta studier, vilket skulle komplettera och förbättra uppsatsens resultat.*

---

### 7.1 Slutsats och reflexioner

Syftet med gjord undersökning var att kartlägga noterade bolags tolkning av IASB:s standarder och vad eventuella olikheter kan botten i. Ett redskap till detta syfte ansåg vi goodwillstandarden vara, då goodwill alltid varit ett område där skillnader mellan länder varit stor och länge varit en diskuterad fråga i den ekonomiska debatten (PricewaterhouseCoopers, 2002, KPMG, 2004). Då goodwillstandarden endast varit ett hjälpmedel i studien, lämnar vi den specifika diskussionen kring denna för en fortsatt diskussion av tolkningarna av IASB:s standarder.

När det gäller våra faktorer i den teoretiska modellen har det inte varit möjligt att påvisa några generaliserbara, statistiska samband. Detta har bidragit till att uppställda hypoteser har förkastats. Under analysen har det istället påvisats att ställd huvudhypotes inte har falsifierats, då det ur vår studie kan utläsas att detaljeringsgraden hos IASB:s standarder är låg, när resultatet har visat på en stor spridning i tolkningarna. Då praxis, utifrån dessa grunder, kan upplevas som oklar får detaljerna kring redovisningen många gånger istället växa fram genom den goda redovisningsleden, vilket gör att tillämpningen av standarder kan se olika ut hos olika bolag. Strävan hos IASB är att förbättrade och harmoniserade redovisningsnormer skall skapas och då även jämförbarhet ur ett globalt syfte (Nilsson, 2002, Andersson och Thapper, 2004). Då den låga detaljeringsgraden gör att någon enhetlig tolkning inte uppstår, kan det leda till en missvisande bild vilket gör att IASB:s syfte ifrågasätts. När bolagen lämnar en rättvisande bild i sina ekonomiska rapporter, underlättar den både jämförbarheten företag emellan och även över tiden i ett och samma företag. Tillförlitligheten för bolagens redovisning skulle kunna minskas av IASB:s utformning av standarderna då användarna av ekonomiska rapporter kan vara medvetna om det stora tolkningsutrymme som standarderna lämnar.

Redovisning är ett område där förändringar vad gäller de grundläggande strukturerna inte går fort (Artsberg 1992). Denna tröghet i bolagets handlingsmönster kan tyda på att gjorda falsifieringar av underhypoteserna bör avvaktas. Då många noterade bolag endast står i startskedet för upprättande av årsredovisningarna enligt IASB, finns en stor risk att någon enhetlighet mellan bolag inte hunnits uppnå. Då uppsatsens undersökning har skett just under startskedet, kan därför våra resultat vara osäkra. Skulle den ha skett, efter att de noterade bolagen fått tillämpa standarderna en period, hade kanske gjorda underhypoteser visat på ett annat resultat, som mer stämt överens med våra förväntningar. Detta resonemang kan tydas i respondenternas svar i fråga tolv, där de menar att marknaden är intelligent och att denna snart inser att det endast handlar om en redovisningsteknik.

Hypotesen ställd kring bolagets bransch är byggd enligt det imiterande perspektivet i den institutionella teorin. Detta fall kan vara ett tydligt exempel på tröghet, då bolagen i gjord undersökning ännu inte hunnit anammat andras framgångsrika koncept. Tröghet i bolagets handlingsmönster kan även utläsas i hypoteserna ställda kring bolagets ålder och storlek. Utefter teorier har det konstaterats att de äldre bolagen och de bolagen av större storlek har en tendens till mer konservativt tänkande. Då det i dessa organisationer finns ett visst psykiskt motstånd att frångå djupt rotade svenska redovisningsprinciper, kan vissa organisationer ta längre tid på sig än andra att ta till sig standarderna på ett korrekt sätt.

Överlag använder olika intressentgrupper vedertagna teorier som argument i dess egen kamp om den reglerande maktens stöd (Watts och Zimmerman, 1979). I detta resonemang kan en synvinkel till funnet resultat finnas, då det utifrån detta gör att organisationer agerar utifrån sitt eget bästa. Utöver denna strävan till reglerande organs stöd finns många andra sidfaktorer som kan komma att påverka bolagens agerande och tolkningar, en naturlig antagelse är att bolags medvetenhet kring IASB:s standarder bör inverka på bolagens verksamhet. Undersökningens utfall har dock inte tytt på att företagens förberedelsegrad kring IASB:s standarder har påverkat tolkningen.

Införandet av IAS/IFRS hos de noterade bolagen inom EU syftar till att harmonisering i den finansiella information som ges från noterade bolag skall uppnås. Dock kan det ofta uppstå stora skillnader mellan den formella strukturen och praxis, vilket försvårar denna strävan. Detta tillämpningsgap kan många gånger bero på att den formella strukturen sällan påverkar hur uppgifter egentligen utförs i praktiken. Då denna skillnad uppstår i den praxis som användarna redovisar efter, har inte någon genomslagskraft i normgivarnas intentioner och avsikter uppnåtts. EU hoppas dels kunna uppnå en de Jure harmonisering och dels en de Facto harmonisering, för att på det sättet kunna garantera en hög grad av öppenhet och jämförbarhet mellan redovisningarna (van der Tas, 1998, Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2003). Hermann och Thomas (1996) (Refererad i Jonsson, 2004) menar att en harmonisering kan uppnås trots att användarnas tillämpning skiljer sig från angivna standarder och föreskrifter. I gjord analys är detta inte uppnått då det visar att den praxis de noterade bolagen inte tillämpar är enhetlig. Med tanke på skillnader inom tolkningarna som råder svenska företag emellan uppstår frågan hur pass enhetliga tolkningar de resterande länderna inom EU egentligen innehar. Fortsättningsvis kan en diskussion föras huruvida EU:s strävan efter en harmonisering kommer att uppnås då tolkningarna länder emellan även kan skilja sig åt.

Utifrån den låga detaljeringsgraden och funnen spridning av tolkningarna i resultatet är det i rådande läge svårt att finna att EU:s strävan uppnås. Detta då vi i aktuell situation inte funnit något som tyder på att en de Facto harmonisering kommer att uppnås, då det finns många faktorer som kan komma att påverka harmoniseringen vid tillämpningen av standarderna, utöver den så kallade de Jure harmoniseringen.

## **7.2 Förslag till vidare studier**

I denna uppsats har vi undersökt om det finns skiljaktigheter i tolkningarna av IASB:s redovisningsstandarder IAS/IFRS och vad dessa grundar sig. Vårt resultat visar på att det finns stora spridningar i tolkningarna vilket vi antagit kan påverka EU:s och IASB:s strävan efter harmonisering inom redovisningsområdet. Då de svenska noterade bolagen nu tagit standarderna i anspråk kan det vara intressant att se om harmoniseringen har uppnåtts eller inte. En tanke kan vara att ta reda på vilka

konsekvenser som kan uppstå på grund av att företag tolkar, och därmed redovisar, olika. Enligt flera av våra respondenter kommer analytiker inte drabbas nämnvärt då de besitter stora kunskaper inom ämnet och kan tyda den nya redovisningen. Dock kan det vara intressant att undersöka hur småsparare uppfattar de nya standarderna, om de exempelvis anser det blir svårare att avgöra var de ska satsa sitt kapital.

## Referenslista

Andersson, E., & Thapper, M., *IAS/IFRS – Ett regelverk för alla?* D-uppsats, Linköping Universitet

Anthony, RN., & Govindarajan, V. (2003). *Management Control Systems*. McGrawHill, Boston. ISBN: 0071232273

Aronsson, Å. (1999). *SPSS, En introduktion till basmodulen*, Studentlitteratur, Lund. ISBN: 91-44-01129-6

Artsberg, K. (1992). *Normbildning och redovisningsförändring*. Lund Universitets Press, Lund. ISBN: 91-7966-213-7

Bentfors, A., Karlsson, M., & Olofsson, A. (2004) *Utveckling av svensk redovisningspraxis från 1992 och framåt*. D-uppsats Linköpings Universitet

*Bokföringsnämnden* (2004.11.22): [http://www.bfn.se/index.asp?/bfn/fragor\\_svar.asp](http://www.bfn.se/index.asp?/bfn/fragor_svar.asp)

Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001) Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting Organization and Society* 26, s.565-596.

Christensen, L., Andersson, N., Carlsson, C., & Haglund, L. (2001), *Marknadsundersökning – En handbok*. Studentlitteratur, Lund. ISBN: 91-44-01799-5

*Deloitte* (2003). IAS/IFRS övergång till internationella redovisningsstandarder.

DiMaggio, P. J., & Powell W.W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*. Vol 48, April s 147-160

Edlund, C., Kyrö, J. & Engshagen, I. (2004). Vilket regelverk ska tillämpas av vem? *Balans* Nr 11 sid 4-9.

*Ernst & Young* (2004). Guide till IFRS 3.

*Europeiska Gemenskapernas Kommission* (2003). Bryssel Kommentarer till vissa artiklar i Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder samt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 och sjunde direktiv 83/349/EEG av den 30 juni 1983 om redovisning.

Gustafsson, E. Kruslund, M. Köhler, D. (2004). *Finansiell Leasing: Redovisning off- balance- varför?*. C-Uppsats, Högskolan Kristianstad.

Hatch, M.J. (2002). *Organisationsteori*. Studentlitteratur, Lund. ISBN: 91-44-021283

IAS 36, *Nedskrivningar*.

*IASB* (2004.11.22):

[http://www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/8\\_63\\_ias36-sum.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_63_ias36-sum.pdf)

IFRS 3, *Företagsförvärv*.

Infovoice (2004.12.30): <http://infovoice.se/fou/>

Isacson, T., & Svensson, D. (2004.07.05). Goodwillposten skall testas. *Dagens Industri*.

Jansson, T. Nilsson, J., & Rynell, T (2004). Redovisning av företagsförvärv enligt IFRS innebär omfattande och väsentliga förändringar. *Balans* Nr 8-9, s 28-33

Jensen, M., & Mecklin, W. (1976), Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, University of Rochester, *Journal of Financial Economics* 3 (1976) 305-360

Johansson, S-E (2004). Goodwill skall kanske uppskrivas och avskrivnas. *Balans* Nr 6-7, s 29-34

Jonsson, Mia. (2004). *Statlig redovisning i praktiken – harmonisering ur mer än ett perspektiv*. D-Uppsats Högskolan Kristianstad.

Jönsson Lundmark, B (1999). *IASC och IAS - En introduktion*. KPMG redovisningsregler, Kristianstad. ISBN: 9163090902

KPMG (2004.04.06). Nya regler för redovisning av goodwill

Lindvall, P. (2002.04.13.) Goodwill regler sätter press. *Dagens Industri*

Lindvall, P. (2004.01.15.) Fokus på goodwill. *Dagens Industri*

Lönnqvist, R. (2004.11.12) Uppdateringar till *Årsredovisning och koncerner*:  
<http://www.fek.uu.se/ikt/KoRh04/fil/uppdatering.htm>

Malmeby, A., & Brännström, D (2004.04.23) Revisorn borde granska alla kvartalsrapporter. *Dagens Industri*

Mathews, M.R., & Perera M.H.B, (1996), *Accounting theory & development*, Nelson, Melbourne. ISBN: 0-17009-102-3

Murphy, A. (2000). The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices. *The International Journal of Accounting*. Vol 35, Issue 4, p 471- 493

Nilsson, S. (2002). *Redovisningens normer och normbildare*. Studentlitteratur, Lund. ISBN: 91-44-02805-9

*Nytt från revisorn* (2002.11.14). Vad händer med den goda redovisningsseden?

*Nytt från Revisorn* (2004.09.06). Var finns den goda redovisningsseden?

Nygaard, C., & Bengtsson L. (2002). *Strategizing*. Studentlitteratur, Lund.  
ISBN: 9144021046

OMX (2004.11.27):

<http://www.omxgroup.com/stockholmsborsen/stocklist.aspx?list=SSE38>

*PricewaterhouseCoopers* (2002). Making the change to IFRS.

*Proposition* 1995/96:10. Års- och koncernredovisning

*Proposition* 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag.

*Redovisningsrådet*, (2004). Remissvar avseende Förtroendekommissionens betänkande Näringslivet och förtroendet (2004:47).

RR17, *Nedskrivningar*.

Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2003). *Research methods for business students*. Pearson Education Ltd, Essex. ISBN: 0273658042

SCB (2004.12.20): [http://www.scb.se/templates/tableOrChart\\_\\_\\_83209.asp](http://www.scb.se/templates/tableOrChart___83209.asp)

Scott, W R. (2003). *Financial Accounting Theory*. Prentice Hall, Toronto.  
ISBN: 0130655775

Siegel, S. (1956). *Nonparametric Statistics: For the Behavioral Sciences*.  
McGraw Hill, New York. LCCCN: 568185

Smith, D. (2000). *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund.  
ISBN: 91-44-01384-1

*Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* (2003). Remissvar: Internationell redovisning i svenska företag (Ju 2003/6169/L1).

Thorell, P. (1993). *EG:s redovisningsrätt: Kommentar till fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiven*. Lustus, Uppsala. ISBN: 917678231X

Thurén, T. (1995). *Vetenskapsteori för nybörjare*, Malmö. ISBN: 9188298035

van der Tas, L. (1988). Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, vol. 18 Nr. 70, p 157-169

van Triest, S., & Weimer, J. (2004.08.20). Impairment testing: Regulatory objectives versus practical consequences.

Watts, R., & Zimmerman, J. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, vol LIII, sid. 112-134.



Watts, R., & Zimmerman, J. (1979). The Demand for and supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. *The Accounting Review*. vol LIV, Nr.2. s.273-305

Watts, R., & Zimmerman, J. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review*, vol 65, sid. 131-156.

Wilke, B. (2004.01.15) Regeländring slår mot företagens resultat. *Dagens industri*  
Årsredovisningslagen, (SFS 1995:1554)

Bilaga 1



Hej!

Tror Ni det råder spridda tolkningar av IASB:s standarder? Kommer andra företag att dela Er tolkning och uppfattning? Det är just dessa frågor vi söker svar på och hoppas kunna göra med Er hjälp.

Vi är tre studenter som läser på Högskolan i Kristianstad. Just nu skriver vi vår kandidatuppsats med inriktning mot redovisning och revision. Uppsatsen kommer att beröra hur olika företag tolkar IASB:s standarder och om harmonisering kommer att uppnås.

Vi hoppas att Ni vill hjälpa oss genom att avvara lite av Er tid och svara på en enkät, se nedanstående länk. Vi garanterar att Era svar kommer att behandlas konfidentiellt vid presentation, men ber Er dock att fylla i företagsnamn för att en analys angående bland annat bransch skall kunna genomföras.

Är ni inte rätt person att besvara denna enkät, då den är riktad till noterade bolags koncernredovisningschefer, ber vi Er vänligen förmedla den vidare till berörd person.

Det är viktigt och av stor betydelse att Ni svarar på denna enkät, då en obesvarad enkät kan innebära en missvisande bild av verkligheten.

Oss tillhanda senast **onsdagen 17 december**.

Har Ni synpunkter eller frågor är Ni välkomna att ta kontakt med oss via e-mail eller telefon.

### **Tack på förhand!**

Anna Andersson

Anna Nilsson

Annika Nilsson

Tel: XXXX

Tel: XXXX

Tel: XXXX

e-mail: [XXXXXXXX](mailto:XXXXXXXX)

Handledare: Torbjörn Tagesson  
Univ. lektor i företagsekonomi

Bilaga 2

### **Enkät**

**Enkäten är uppbyggd efter en sexgradigvarsskala, där ni utifrån Er yrkesmässiga rolls synvinkel svarar efter Er inställning till nedanstående påståenden.**

De fem första påståendena är enbart relaterade till ert företag, och införandet av IASB. Resterande är påståenden kring ett fiktivt företag och era tolkningar av dessa.

Företagsnamn: .....

**1. Vi är väl förberedda inför övergången till redovisningssystemet enligt IASB!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

**2. Vi anser att vår goodwillpost har en stor betydelse vid en analys av företagets tillgångar!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

**3. Det kommer att ge stora effekter på vårt redovisade resultat då goodwill inte längre får skrivas av planenligt!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

**4. Vi strävar efter minsta möjliga nedskrivning av goodwill!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

5. Från 2005 skall skillnaden mellan köpesumma och marknadsvärde vid ett företagsförvärv inte längre automatiskt redovisas som goodwill, utan övervärdet skall nu så långt det är möjligt istället fördelas mellan specificerade, immateriella tillgångar. Goodwill är sedan det återstående beloppet och är då ett uttryck för värdet av tillgångar som inte uppfyller kriterierna för att redovisas separat.

**Detta kommer att medföra att vår nuvarande redovisade goodwillpost kommer att genomgå en väsentlig förändring!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer			Instämmer		

inte alls

helt och hållet

6. År 20X0 förvärvade företag T ett konsultföretag med 10 anställda för 10 mkr, av dessa 10 mkr är 5 mkr redovisat som goodwill. Anledningen till det höga goodwillbeloppet är att företaget har goda möjligheter och utsikter till att expandera, då det förvärvade bolaget besitter ett väl utvecklat och etablerat kundregister. Företag T beräknar att genomföra en expansion genom att fyrdubbla antalet anställda och följaktligen utveckla konsultverksamheten inom en tidsperiod på 3 år. Denna investering beräknar ledningen inledas i januari år 20X2. Företag T skall nu, 20X0, utföra det årliga så kallade impairment test. Hela verksamheten ses här som en kassegenererande enhet och dess återvinningsvärde kan ej beräknas enligt nettoförsäljningsvärdemetoden, i impairment test, då en aktiv marknad saknas. Verksamheten måste då istället värderas enligt nyttjandevärdemetoden och då även värderas till befintligt skick.

**Företag T skall vid årsbokslutet år 20X0 skriva ned goodwillen, då expansionen endast kan ses som en framtida investering!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

7. Åren har nu gått och företag T:s expansionsplaner har lyckats. De har byggt upp en stor kundkrets och efterfrågan på deras konsulttjänster har varit hög. I oktober månad år 20X6 ser dock ledningen i bolag T en tendens till att efterfrågan på deras tjänster börjar minska något och ser ut att hålla i sig. De undersöker marknaden och finner att anledningen till minskningen grundar sig i förväntade politiska restriktioner kring deras tjänster.

**Detta är en indikation på en värdeminskning hos den kassagenererande enheten!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

8. Företag T har under deras verksamma år samlat ihop en stor styrka av välutbildad och mycket kompetent personal. Under år 20X7 har de dock förlorat flera av deras spetskompetens hos personalen till en av deras konkurrenter. Anledningen till att personal har lämnat företag T, ligger i att det konkurrerande bolaget kan erbjuda en bättre arbetsmiljö och bättre förmåner.

**Detta är en indikation på en värdeminskning hos den kassagenererande enheten!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

9. En tillgång, i den kassagenererande enheten, är redovisat till ett värde på 700 tkr, varav 200 tkr är redovisad goodwill. Hela kassagenererande enheten skall nu genomgå det årliga impairment test. Vid beräkandet av återvinningsvärdet, visar tillgångens nettoförsäljningsvärde, efter avdrag för försäljningsutgifter, på ett belopp på 800 tkr och dess nyttjandevärde visar på 600tkr. Nyttjande värdet är beräknat efter dess diskonterade uppskattade framtida in- och utbetalningar.

**Dessa siffror visar på att nedskrivning av goodwill inte skall ske!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

10. Företag T är nu indelad i två avdelningar, A och B, där avdelning A köper tjänster till sin verksamhet till ett överpris av avdelning B. Större delen av A:s tjänster säljs till externa kunder, medan B:s tjänster i huvudsak säljs till A. En liten del av B:s tjänster säljs även till externa kunder och har möjlighet att sälja samtliga tjänster externt, dock är de då tvingade till att ta ett lägre pris.

**I detta fall är både A och B enskilda kassagenererande enheter!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

11. År 20X9 har företag T expanderat ytterligare och består av tre skilda verksamhetsområden, A, B och C. Dessa är helt oberoende av varandra och skapar löpande var för sig inbetalningsöverskott. A, B och C är med andra ord enskilda kassagenererande enheter. Detta år förvärvar företag T försäljningsverksamheten K till ett belopp på 5 mkr, varav 1 mkr redovisas som goodwill. Denna försäljningsverksamhet kommer samtliga kassagenererande enheter att nyttja, dock skiljer sig deras behov av verksamheten vida åt. A och B tillsammans beräknas nyttja verksamhet K till 96 % och C beräknas endast nyttja de resterande 4 %.

**Goodwill skall fördelas mellan samtliga kassagenererande enheter, A, B och C, efter nyttjandebehovet!**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
1	2	3	4	5	6
Instämmer inte alls			Instämmer helt och hållet		

**12. Vad tror Ni det kommer att medföra för konsekvenser för ert företag i och med att goodwill inte längre kommer att få skrivas av från och med januari 2005.**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**Önskar Ni få slutresultatet på denna uppsats vänligen fyll i Er e-mail adress nedan, så skickar vi en kopia i pdf-format till Er.**

.....

**Tack för Er medverkan!**