

TILLÄMPNING AV REDOVISNINGSNORMER
INTÄKTER OCH AVSÄTTNINGAR

Pernilla Lundqvist



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Tillämpning av redovisningsnormer Intäkter och avsättningar

Avhandling för ekonomie doktorexamen i företagsekonomi,
Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs
universitet med disputation den 7 november 2014.

© Pernilla Lundqvist och bokförlaget BAS, 2014
Allt mångfaldigande utan skriftligt tillstånd förbjudet

Bokförlaget BAS
Företagsekonomiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Box 610
405 30 Göteborg
Sweden

BAS@handels.gu.se
www.basforlag.se

ISBN: 978-91-7246-329-5

Omslag och Layout: Dackoform

Tryck: Ale Tryckteam, Bohus, Sweden, 2014

ABSTRACT

Application of financial reporting standards Revenue and provisions

Doctoral dissertation at the University of Gothenburg, Sweden, 2014

Title: Tillämpning av redovisningsnormer
– intäkter och avsättningar

English title: Application of financial reporting standards
- Revenue and provisions

Author: Pernilla Lundqvist

Language: Swedish, with an English summary

Department: Department of Business Administration, the School
of Business, Economics and Law at the University
of Gothenburg, PO Box 610, SE-405 30 Göteborg

ISBN: 978-91-7246-329-5

Harmonization of financial reporting standards is a goal shared by many countries around the world, with the aim of making companies' financial information comparable. The view is that comparability between companies' financial reports will result in greater transparency and more efficient capital markets and will improve the quality of the financial reports. A major step in this harmonization work is that more than 120 countries now follow International Financial Reporting Standards (IFRS).

The fact that many countries today follow the same set of accounting standards means that harmonization has taken place at a de jure level, but it is unclear whether harmonized standards have also led to harmonization in practice (de facto harmonization). The aim of comparable financial information will be achieved only when the standards are applied consistently.

The study investigates the factors that influence how individuals apply financial reporting standards in practice and whether conceptions of financial reporting vary between individuals. The investigation consists of a study of annual reports from the years 1930 to 2012, as well as interviews with a number of individuals responsible for financial reporting within the Volvo Group. The interviews were then analyzed using the phenomenographic research method with a view to identifying the different qualitative conceptions of financial reporting. The areas of financial reporting that were the focus of the study are revenue and provisions.

In addition to factors identified in prior literature, a finding of the study is that a significant factor in the application of the standards is individuals' conceptions of financial reporting. For example, this includes views on who is the primary user of financial information, the fundamental principles that form the basis for financial reporting, how standards have been designed and how individual transactions are to be reflected in the financial reporting. Five qualitatively different ways of looking at financial reporting are identified, indicating that conceptions of financial reporting have not developed in harmony with the standards. Older approaches to financial reporting exist in parallel with new influences from global standards.

Diversity in conceptions of financial reporting leads to a risk that there will be differences in the application of standards (inconsistent application), which in turn complicates comparability. This indicates a great need for education if harmonization is to be achieved in practice.

Key words: comparability, conception, consistent application, contingent liability, de jure harmonization, de facto harmonization, IFRS, provisions, phenomenography, revenue

FÖRORD

Jag har från min familj, mina vänner och mina kollegor allt som oftast under de senaste åren fått frågan: "När är du klar egentligen?" Vet inte vad det är jag ska vara klar med men misstänker att ni syftar på avhandlingen. Jag har många gånger försökt undvika att svara, skruvat på mig och bytt samtalsämne.

Visst har avhandlingsarbetet tagit sin tid, så frågan har varit berättigad. Mitt mål har dock varit tydligt hela tiden, även om vägen dit inneburit ett antal avstickare som varit svåra att förutse och planera för. Detta har inspirerat mig och gett mig kraft att komma in på rätt spår igen och slutföra projektet. Vägen till målet kan liknas vid en lång, spännande och utmanande resa. Resor gör man oftast tillsammans med personer man tycker om och har, eller får, en relation till. Detsamma gäller avhandlingsarbetet. Även om arbetet med avhandlingen stundom känts ensamt och frustrerande, som en resa utan medresenärer och slut, så ser jag idag tillbaka på denna tid som något helt fantastiskt. På min resa har jag omgivits av ett antal viktiga personer som funnits där när än jag har velat. Detta har varit ovärderligt och är omöjligt att gottgöra. Egentligen borde jag ha varit bättre på att visa denna tacksamhet under resans gång. Det minsta jag kan göra i detta skede är att säga tack.

Jag vill börja med att tacka den person som väckte mitt intresse för ämnet externredovisning, min bästa vän Sten-Eric Ingblad. Ett viktigt frö såddes en dag på hösten 1999 i Folkets Hus i Borås. Det var en av de första föreläsningarna på grundkursen i redovisning. På scenen stod en rakryggad och välklädd man med vad jag tror var ett par steppskor, eftersom det smällde väldigt högt när han rörde sig framme på scenen. Utöver ljudet av steppskorna fångade jag upp fraser och ord såsom: vad är en tillgång, vad är en skuld, Föreställningsram, IASC. Jag var 19 år och undrade var jag hamnat. Jag som trodde att jag skulle lära mig mer om bokföring. Helt plötsligt kom jag på att jag inte längre hörde ljudet från skorna, istället var jag som uppslukad av den entusiasm och det engagemang som Sten-Eric gav uttryck för och sedan dess är jag fast i det som i dag är en av mina favoritsysselsättningar – redovisning. Tack Sten-Eric!

I slutet av mina studier på Högskolan i Borås introducerade Sten-Eric mig i forskningens värld. Jag var dock fast besluten att gå ut och arbeta i näringslivet, jag hade ju vid det laget befunnit mig den största delen av mitt liv i skolvärlden. Sten-Eric och dåvarande prefekt på Högskolan i Borås, Birgitta Pählsson, inledde kontakt med Thomas Bohlin på KPMG i Borås, vilket resulterade i en delad anställning mellan Högskolan i Borås – som så kallad

industridoktorand – och KPMG. Tack till Sten-Eric, Birgitta och Thomas som möjliggjorde detta upplägg!

Totalt sett har jag haft den absolut bästa konstellationen av människor omkring mig. Först och främst syftar jag på mina båda handledare Sten-Eric Ingblad och Jan Marton. För mig är det viktigt med förebilder. Ni båda har varit och är två centrala förebilder för mig. Utan er hade avhandlingen inte blivit verklighet.

Jan, du har en förmåga och kapacitet som jag inte stött på hos någon annan; ett oslagbart intellekt, en förmåga att se saker som ingen annan ser och att tänka och uttrycka dig klart. Utöver allt detta visar du stor medmänsklighet och empati, ett intresse för individen, du har sett mig inte bara det jag gör. Du har ställt höga krav och visat stort engagemang och förtroende i det jag utfört, vilket har stimulerat mig och fyllt mig med energi.

Sten-Eric, utöver att du på ett oslagbart sätt gjorde mig intresserad av ämnet har du under alla dessa år då vi jobbat ihop skänkt mig oerhört mycket av din tid och ditt kunnande. Du har velat överföra delar av ditt livsverk – erfarenheter och kunskap som få besitter inom yrket – till mig, vilket jag är oändligt tacksam för. Du kastade tidigt ut mig på djupt vatten, trots att du inte visste om jag kunde simma. Du litade på mig, du gav mig ansvar, och inte minst: du har värdesatt och berömt resultatet. Du är den bästa mentor jag kan tänka mig. Utöver det rent yrkesmässiga vill jag även framhäva din personlighet och den livsglädje du ger uttryck för. Detta i kombination med din humor gör dig till en fulländad person och vet du vad? Jag är otroligt tacksam över att vara din vän. Slutligen vill jag även tacka för den forskningsmiljö som jag tack vare dig har haft möjligheten att befinna mig i – underbara Källö-Knippla.

Jag vill även rikta ett särskilt tack till Thomas Polesie, utan ditt intresse och engagemang hade jag aldrig blivit klar. Jag har mer och mer bringat klarhet i det du sagt, kanske har jag blivit visare kanske har du blivit tydligare, kanske är det en kombination. Oavsett vilket är jag väldigt tacksam för din tid och ditt trogna stöd.

Tack också till övriga kollegor på Handelshögskolan i Göteborg, och då särskilt till min kollega tillika vän Anna-Karin Pettersson för alla våra samtal och diskussioner och dina kloka ord på vägen. Tack för att du alltid funnits där och lyssnat. Det har varit kul att genomgå avhandlingsarbetet tillsammans. Utöver Anna-Karin vill jag även särskilt nämna Andreas Hagberg och Pernilla Rehnberg.

Jag vill också tacka biträdande handledare och opponenter. Tack till Inga-Lill Johansson för den tid du var min handledare, tack till Olov Olsson och Hans Englund som bidragit med mycket värdefulla synpunkter vid seminarier. Tack också till Ference Marton för att du introducerat mig i fenomenografin.

Parallellt med mina forskningsstudier har jag arbetat på KPMG. Tack till alla kollegor på KPMG och till kunder som bidragit med intressanta diskussioner, redovisningsproblem och sociala evenemang. Ett särskilt tack till Jan Malm, KPMG Göteborg, som alltid varit positivt inställd och försökt skapa förutsättningar för att jag ska bli klar. Det är en stimulerande och ovärderlig kombination att arbeta i både ”teori” och ”praktik” samtidigt, även om det ibland känts som om tiden inte riktigt har räckt till. Vissa tider har känslan av otillräcklighet varit total.

Denna avhandling hade inte varit möjlig att genomföra utan finansiering. Tack till Högskolan i Borås, Torsten Söderbergs stiftelse, Handelsbankens forskningsstiftelser, Svenska Revisionsakademin och KPMG för ekonomiskt stöd.

Tack till alla er på Volvo som deltagit i mina intervjuer. Eftersom ni är anonyma i avhandlingen väljer jag att inte heller här presentera er vid namn, men stort tack till er alla. Specifikt vill jag tacka Mikael Hagström och Anna Sikström för våra diskussioner under avhandlingens gång, vilka legat utanför intervjuerna.

Slutligen vill jag rikta ett tack till min käraste Ken, min familj och mina vänner. Tack Ken för att du på ett målinriktat sätt drivit på att jag ska fokusera och bli klar och att du lyssnat på allt jag velat diskutera – och framförallt att du är min!

Tack till mamma, pappa, mina bröder Magnus och Fredrik med familjer samt farmor. Ni har gett mig frihet under min uppväxt och aldrig styrt eller hindrat mig. Ni lät mig flyga när jag själv ville, tack för det. Speciellt tack till dig mamma, du är min idol! Tack också till min morbror Rune som tidigt introducerade mig i litteraturens värld. Som barn kände jag det som en frizon att få sitta i ditt bibliotek där väggarna var klädda av böcker från golv till tak.

Vänner är otroligt viktigt att ha, tack till mina vänner som finns där och förgyller min tillvaro.

Och så mina syskonbarn förstås – Emelie, Linnéa, Elvira, Julia och Emil – tack för att ni ibland tvingat mig att göra annat än att läsa och skriva.

Jag är glad för den tid vi tillbringat tillsammans, ni ger mig glädje och energi, även om jag kanske inte alltid visat det. Jag vet inte om jag genom mitt arbete avskräckt eller inspirerat er. Jag hoppas förstås på det sistnämnda och på att nu kunna ge er mer av min tid.

Vägen till denna avhandling kanske har varit onödigt lång, men jag har fått uppleva mycket som jag kommer att ha med mig under resten av livet.

Till er alla, nu är jag klar! Klar med avhandlingen. Och runt hörnet väntar nya utmaningar som jag längtar efter att ta tag i – hoppas ni vill följa med på den fortsatta resan också.

Källö-Knippla, september 2014

Pernilla Lundqvist

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Inledning.....	13
DEL I STUDIENS INRIKTNING.....	16
1. Behov av harmoniserade redovisningsnormer.....	17
2. Svårigheter med harmonisering.....	21
2.1 De jure- och de facto-harmonisering.....	21
2.2 Enhetlig tillämpning.....	22
2.3 Förståelse av redovisning.....	27
3. Fokus, syfte, forskningsfråga och disposition.....	29
3.1 Fokus.....	29
3.2 Syfte.....	34
3.3 Forskningsfråga.....	35
3.4 Disposition.....	35
DEL II TIDIGARE STUDIER OCH NORMER.....	37
4. Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer.....	39
4.1 Harmonisering kontra standardisering.....	39
4.2 Jämförbarhet och transparens.....	41
4.3 Faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer.....	46
4.3.1 Mätning av harmonisering.....	48
4.3.2 Ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser.....	50
4.3.3 Internationell klassificering.....	53
4.3.4 Princip- kontra regelbaserade normer.....	64
4.3.5 Förståelse av redovisning.....	67
4.3.6 Tillsyn.....	70
4.4 Sammanfattning.....	71
5. Redovisningsnormgivning.....	73
5.1 Sverige.....	73
5.1.1 Lagstiftning.....	73
5.1.2 God redovisningssed.....	80
5.1.3 Rättvisande bild.....	82
5.1.4 Kompletterande normgivare.....	83
5.1.5 Sambandet mellan redovisning och beskattning.....	88
5.2 Europeiska Unionen.....	91
5.2.1 Redovisningsdirektiven och IAS-förordningen.....	92
5.3 Globalt.....	95
5.3.1 International Accounting Standards Board – IASB.....	95

5.3.2	Financial Accounting Standards Board – FASB	97
5.4	Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter	97
5.5	Sammanfattning	101
6.	Utveckling av redovisningsnormer	103
6.1	Intäkter	103
6.1.1	Lagstiftning	103
6.1.2	Kompletterande normer	106
6.2	Ansvarsförbindelser och avsättningar	108
6.2.1	Ansvarsförbindelser	108
6.2.2	Avsättningar	109
6.3	Sammanfattning	113
DEL III METOD		115
7.	Val av metod	117
7.1	Fenomenografi	118
7.2	Val av företag	121
7.3	Val av redovisningsområden	123
7.4	Årsredovisningsstudie	125
7.4.1	Analys av årsredovisningarna	126
7.5	Intervjustudie	128
7.5.1	Val av intervjupersoner	130
7.5.2	Intervjuguide	133
7.5.3	Intervjuernas genomförande	134
7.5.4	Analys av intervjuerna	136
7.6	Tillförlitlighet, trovärdighet och generaliserbarhet	140
DEL IV RESULTAT OCH ANALYS		143
8.	Volvokoncernen	145
8.1	Volvokoncernen – en historisk tillbakablick	145
8.2	Volvokoncernen idag	153
8.3	Volvokoncernens externa redovisning	155
8.3.1	Volvo som börsföretag	155
8.3.2	1929 års bokföringslag och 1944 års aktiebolagslag	157
8.3.3	1975 års aktiebolagslag och 1976 års bokföringslag	153
8.3.4	Årsredovisningslagen och 1999 års bokföringslag	167
8.3.5	International Financial Reporting Standards – IFRS	170
8.3.6	Volvos engagemang i utveckling av extern redovisning	176
8.3.7	Hur IFRS kommuniceras i koncernen	179
8.4	Sammanfattning	181

9.	Intäkter och avsättningar i Volvo	183
9.1	Volvos finansiella rapporter 2012.....	183
9.2	Redovisning av intäkter – IFRS.....	186
9.2.1	Försäljning av varor.....	186
9.2.2	Utförande av tjänsteuppdrag.....	192
9.2.3	Viktiga uppskattningar och antaganden.....	192
9.3	Redovisning av avsättningar – IFRS.....	193
9.4	Redovisning av intäkter före IFRS (1930–2004).....	198
9.5	Redovisning av avsättningar före IFRS (1930–2004).....	199
9.6	Intäkter och avsättningar 1927-2012 – en översikt.....	203
9.7	Sammanfattning.....	207
10.	Intervjuer	209
10.1	Kategorier och aspekter.....	209
10.2	Förståelsekategorier.....	212
10.2.1	Försiktighet och beskattning.....	212
10.2.2	Ekonomisk substans.....	222
10.2.3	Regelbundenhet.....	233
10.2.4	Gamla hjulspår.....	237
10.2.5	System.....	243
10.2.6	Sammanfattning.....	246
10.3	Relationer mellan kategorierna.....	247
10.3.1	Aspekter.....	247
10.3.2	Vem redovisningen är till för.....	247
10.3.3	Grundläggande redovisningsprinciper.....	248
10.3.4	Normer och normgivning idag.....	249
10.3.5	Önskemål om hur normer och normgivning borde se ut.....	250
10.3.6	Tidpunkt för redovisning av samt värdering av intäkter.....	251
10.3.7	Tidpunkt för redovisning av samt värdering av avsättningar.....	252
10.3.8	Sammanfattning.....	253
DEL V SAMMANFATTANDE ANALYS, SLUTSATSER, DISKUSSION, BIDRAG OCH FORTSATT FORSKNING		255
11.	Sammanfattande analys	257
11.1	Harmonisering, enhetlig tillämpning och jämförbarhet.....	257
11.2	Faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer.....	259
11.3	Faktorer från tidigare studier.....	261
11.4	Faktorer från årsredovisningsstudien.....	262
11.4.1	Typ av transaktion och utveckling av verksamheten.....	262
11.4.2	Internationella influenser.....	265

11.4.3 Utveckling av normgivning och normer.....	266
11.4.4 Försiktighet.....	270
11.4.5 Beskattning.....	272
11.5 Faktorer från intervjustudien.....	273
11.5.1 Förståelse av redovisning.....	274
11.5.2 Hierarki av förståelse.....	278
11.6 Förståelse i relation till övriga faktorer.....	283
12. Slutsatser.....	287
12.1 Faktorer som påverkar redovisning.....	287
12.2 Förståelseskategorier.....	289
13. Diskussion och bidrag.....	293
13.1 Effekter på harmonisering.....	293
13.2 Studiens bidrag.....	295
14. Förslag till fortsatt forskning.....	299
English summary.....	301
Förkortningar.....	313
Figurförteckning.....	315
Referenser.....	318
Bilagor.....	343
Bilaga 1 Intervjuguide.....	343
Bilaga 2 Antal levererade vagnar per år.....	346
Bilaga 3 Antal sidor i årsredovisningen.....	347
Bilaga 4 Resultat- och balansposter.....	348

INLEDNING

Mitt intresse för redovisning och den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer¹, det vill säga hur tillämpare tar till sig, läser, tolkar och tillämpar normer och vad det är som påverkar tillämpningen, medförde att avhandlingen fick just denna inriktning.

Parallellt med forskning arbetar jag som redovisningsspecialist på en revisionsbyrå, KPMG. Jag har där identifierat en rad olikheter i tillämpning av normer i praktiken samt fått en uppfattning av att dessa olikheter har olika förklaringar. Olikheterna kan bland annat bero på individers historiska erfarenhet och förståelse av transaktioner som ska avspeglas i redovisningen samt förståelse av de normer som finns på området. Jag är även ledamot i FARs² policygrupp för redovisning och genom det arbetet har jag sett samma tendens.

Den praktiska tillämpningen av normer varierar inom och mellan företag och koncerner samt inom och mellan länder. Olikheterna förekommer dels på ett övergripande plan när redovisning och normer diskuteras generellt, dels på ett mer detaljerat plan när specifika transaktioner och specifika redovisningsfrågor diskuteras. I samband med dessa diskussioner saknas ibland argument, ibland förekommer argument som inte har sin grund i de normer som man har att tillämpa och ibland förekommer argument som är förankrade i aktuella normer. Detta innebär att en och samma norm tillämpas olika, trots att transaktionerna som ska avspeglas är likadana – eller i alla fall nästintill lika. Olikartad tillämpning påvisar problem med att uppnå enhetlig tillämpning av ett harmoniserat redovisningsregelverk, vilket i sin tur påverkar jämförbarheten av finansiell information.

Att en och samma norm tillämpas olika på liknande transaktioner, trots att det inte finns något utrymme för detta i tillämpliga normer, kan hävdas vara

1. Termen norm står för ett flertal olika begrepp. Inom sociologin och andra samhällsvetenskapliga ämnen avses regler och handlingsätt som en individ förväntas rätta sig efter. Inom juridiken avses med norm de regler som har bindande kraft enligt regeringsformen, det vill säga lag, förordning och föreskrift. I studien används dock termen norm i ett vidare sammanhang än vad regeringsformen avser. Norm tar i studien sikte på såväl juridiskt bindande som icke juridiskt bindande rekommendationer, standarder, uttalanden och allmänna råd etc. I vissa sammanhang används även termen standard och då åsyftas oftast normer från IASB och/eller FASB.

2. FAR är en branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare. När FAR bildades var det en branschorganisation för auktoriserade revisorer.

helt i sin ordning och en naturlig följd av den kontext vi lever och verkar i. Men det är inte i linje med den syn som finns på behovet av och målsättningen med harmoniserade redovisningsnormer. Med detta som bakgrund växte forskningsinriktningen i studien fram.

En rad aktörer är involverade i processen med att praktiskt tillämpa redovisningsnormer. Studien avgränsas dock till att enbart omfatta enhetlig tillämpning av redovisningsnormer utifrån tillämparens perspektiv. Med tillämpare avses det som på engelska benämns *preparers* eller *producers*, det vill säga de företag som ska tillämpa redovisningsnormerna vid upprättande av sina finansiella rapporter.

DEL I
STUDIENS INRIKTNING

DEL I STUDIENS INRIKTNING

Studiens utgångspunkt är harmoniserade redovisningsnormer och dess tillämpning i praktiken. I denna inledande del presenteras bakgrunden till studiens och problemområdets relevans, det vill säga skälen till varför redovisningsnormer harmoniseras samt svårigheter som finns gällande denna harmonisering med fokus på svårigheten att tillämpa normerna på ett enhetligt sätt i praktiken. Bakgrunden mynnar sedan ut i en beskrivning av studiens fokus, syfte och forskningsfråga. Denna inledande del innehåller även studiens disposition.

1.

BEHOV AV HARMONISERADE REDOVISNINGSNORMER

Efter flera decenniers arbete med att harmonisera redovisningsnormerna inom EU enades Europeiska kommissionen till slut om IAS-förordningen för drygt tio år sedan. Införandet av International Financial Reporting Standards (IFRS) inom Europeiska Unionen (EU) och även i övriga delar av världen ses som en viktig händelse inom redovisningsområdet, såväl inom som utanför Europa. Vissa omnämner detta som en revolution och den största händelsen på redovisningsområdet i modern tid.

Målet med att följa IFRS inom EU är att ha harmoniserade redovisningsnormer i syfte att skapa bättre jämförbarhet och bättre transparens avseende företagens finansiella rapporter, vilket i sin tur ska leda till en effektiv kapitalmarknad och effektiv inre marknad inom EU (Botzem, 2014; Brüggemann et al., 2013; Christensen et al., 2013; Gallhofer et al., 2011; Jeanjean & Stolowy, 2008; Nobes & Zeff, 2008; Rezaee et al., 2010; Shortridge & Smith, 2009). Genom bättre jämförbarhet ska även bättre kvalitet av redovisningen uppnås (Aussenegg et al., 2008; Barth et al., 2008; Daske & Gebhardt, 2006).

Redovisningsreglerare inom EU förväntar sig alltså att effekten av tvingande IFRS-tillämpning inom unionen ska öka transparensen och jämförbarheten av europeisk finansiell rapportering och att kapitalmarknaden ska fungera mer effektivt. Detta förväntas i sin tur leda till lägre kapitalkostnader, förbättrad allokering av kapital och gynnsammare förutsättningar för gränsöverskridande investeringar, vilket i sin tur ska ge positiva effekter på makronivå i form av ökad tillväxt och sysselsättning. Detta innebär att flera olika mål kan identifieras: två mål avseende finansiell rapportering, jämförbarhet och transparens, ett övergripande kapitalmarknadsmål, effektiv kapitalmarknad, och två makroekonomiska mål, tillväxt och sysselsättning. Dessa mål är inte unika för reglerare inom EU. International Accounting Standards Board (IASB) har liknande mål och så även andra länder runt om i världen som tillåter eller kräver IFRS (Botzem, 2014; Brüggemann et al., 2013; Christensen et al., 2013).

Eftersom ett företags finansiella rapporter producerade i ett land även används i andra länder, finns det ett tryck på att redovisningsnormerna ska harmoniseras. Detta tryck kommer från reglerare, de som upprättar de finansiella rapporterna, och då framförallt från multinationella företag som

ser fördelar med att överföra redovisning från ett land till ett annat utan att räkna om, samt användare av finansiella rapporter. Det är just olika redovisningspraxis och olika redovisningsnormer inom och mellan länder som är grunden till att redovisningsnormer harmoniseras (Botzem, 2014; Kvaal & Nobes, 2010).

Kravet på att följa IFRS i EU regleras i IAS-förordningen³. IAS-förordningen innebär att alla företag hemmahörande inom EU som har värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad inom unionen, ska upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IFRS antagna av Europeiska kommissionen. Detta krav gäller från och med 2005 (Förordning 1606/2002). Tillämpningsområdet av IFRS är dock mer omfattande än så. Världen över är det fler än 120 länder som kräver eller tillåter IFRS och utöver det finns det länder som överväger eller planerar att övergå till IFRS (IFRS Foundation, 2014). Syftet med IAS-förordningen är att harmonisera den finansiella informationen, för att på så sätt garantera hög grad av insyn i redovisningen, och att finansiella rapporter i hög grad ska kunna jämföras och därigenom möjliggöra att kapitalmarknaden och den inre marknaden fungerar ändamålsenligt (Förordning 1606/2002).

Övergången till och tillämpningen av IFRS medför att nationella regler inte längre är tillämpbara vid upprättande av noterade företags⁴ koncernräkenskaper. För svensk del gäller dock fortfarande nationella regler vid upprättade av finansiella rapporter i juridisk person, även om de ingår i en koncern där moderföretaget är noterat. Detsamma gäller vid upprättande av koncernredovisning där inget företag är noterat och som inte heller frivilligt valt att följa IFRS. Vilka redovisningsregler som gäller i juridisk person och i icke-noterade företags koncernräkenskaper i respektive land varierar dock. Vissa länder kräver IFRS i juridisk person och i icke-noterade företags koncernräkenskaper, vissa tillåter och vissa förbjuder. Harmoniseringen av redovisningsnormer tar alltså främst sikte på vilka normer som ska tillämpas vid upprättande av noterade företags koncernräkenskaper. Nobes (2013) och Cieslewicz (2013) påtalar att många av världens största börser fortfarande inte övergått till IFRS och att många länder tillämpar landanpassad IFRS, vilket innebär att det fortfarande föreligger skillnader i redovisningsnormer runt om i världen – både på koncernnivå och i juridisk person.

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

4. Med *noterade företag* avses här de företag som har värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad. Med en reglerad marknad avses i Sverige för närvarande Nasdaq OMX Stockholm AB samt Nordic Growth Market NGM AB (Finansinspektionen, 2014).

Behovet av harmoniserade redovisningsnormer har vuxit fram under lång tid runt om i världen, eftersom det under de senaste decennierna skett en ökad internationalisering av ekonomin. Denna internationalisering, och då framförallt internationalisering av kapitalmarknader, har drivit på behovet av ökad harmonisering. En viktig drivkraft i utvecklingen av internationella kapitalmarknader är att företag från allt fler länder expanderat över landsgränserna och att allt fler företag därmed blivit globala, vilket medfört att kreditgivning, upptagande av lån och handel med aktier ökat över nationella gränser. Tillväxt och globalisering av företags verksamheter har även lett till ökat antal förvärv av icke inhemska företag. I dessa situationer kräver intressenter relevant och jämförbar finansiell information som underlag för sina beslut. För att tillgodose detta behov ställs högre krav på företagens finansiella rapporter och därmed även på redovisningsregleringen. Globaliseringen innebär att investerare respektive företag befinner sig i olika delar av världen och det är därför inte rimligt att varje land ska ha egna nationella redovisningsnormer. Olika redovisningsnormer i olika länder är dessutom förenat med höga kostnader för multinationella företag som verkar i stora delar av världen (Botzem, 2014; Haller & Walton, 2003; Nobes, 2013; Peill, 2000).

Ur ett europeiskt perspektiv utvecklades diskussioner om harmoniserade redovisningsnormer i och med att EG blev involverat i processen i slutet av 1960-talet. Tillkomsten och framväxten av en effektiv kapitalmarknad i Europa och världen ökade intresset för företagens finansiella rapporter och krävde ökad jämförbarhet av finansiell information (van Hulle, 2004). Vilka negativa effekter internationella redovisningsskillnader kan ha på kapitalmarknaden har bland annat undersökts av Choi och Levich (1990; 1991). Dessa studier visar att det är viktigt att beakta redovisningsskillnader vid analys av företag. Skillnaderna utgör ofta ett hinder och påverkar kapitalmarknadens beslut negativt, till exempel avseende prissättningen på värdepapper, sammansättning av placeringsportföljer och möjlighet att få lån.

Problem med icke harmoniserade redovisningsnormer är alltså att företag i respektive land presenterar finansiell information som baseras på nationella normer och nationella traditioner, vilket försvårar möjligheten att jämföra finansiell information. Detta innebär att i takt med att marknaderna integreras globalt så utgör skillnader i redovisningsmetoder, -normer och -system ett allt större hinder för ekonomisk effektivitet. Skillnader i redovisningsnormer och redovisningspraxis mellan länder resulterar i att likartade transaktioner avspeglas på olika sätt (Bradshaw et al., 2009; Haller & Walton, 2003; Sleigh-Johnson, 2007).

Ett steg i harmoniseringsprocessen inom EU var införandet av fjärde⁵ och sjunde⁶ direktiven. Trots att viss harmonisering uppnåtts inom unionen i samband med att medlemsstaterna implementerat dessa direktiv kvarstår fortfarande skillnader mellan länder, eftersom direktiven tillåter medlemsstaterna att implementera olika lösningar i den nationella lagstiftningen. Direktiven är dessutom kortfattade och inte heltäckande, vilket innebär att medlemsländernas normer är mer omfattande än det som kommer till uttryck i direktiven. Att harmonisera via direktiv har alltså inneburit vissa brister (Botzem, 2014; van Hulle, 2004). Dessa två redovisningsdirektiv har upphävts genom att de genomgått omarbetningar och slagits samman till ett gemensamt direktiv⁷, vilket för närvarande implementeras i nationell rätt inom unionen (SOU 2014:22).

Efter fjärde och sjunde direktiven fortsatte harmoniseringsarbetet inom unionen genom att Europeiska kommissionen 2002 antog IAS-förordningen. Ytterligare ett steg i att uppnå kraven på enhetliga redovisningsregler är att den internationella normgivare som ger ut IFRS, International Accounting Standards Board (IASB), och den amerikanska motsvarigheten, Financial Accounting Standards Board (FASB), genom ett Memorandum of Understanding (MoU), det så kallade *Norwalk Agreement*, 2002 beslöt sig för att reducera skillnader som föreligger mellan de båda redovisningsregelverken. Vissa skillnader har reducerats och det pågår ett antal projekt i syfte att reducera skillnaderna mellan regelverken ytterligare. En hel del skillnader kvarstår dock fortfarande och det finns situationer då de båda normgivarna inte kommer överens om en gemensam lösning.

Ytterligare ett steg för att närma sig IFRS togs när Securities and Exchange Commission (SEC) år 2007 började tillåta icke amerikanska företag som är noterade på amerikansk börs att följa IFRS, istället för amerikanska normer utgivna av FASB, ofta benämnda United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) (IASB, 2013a; FASB, 2013; SEC, 2013). Dessutom pågår diskussioner om att IFRS ska införas i USA och ersätta US GAAP (SEC, 2012).

På sikt finns en förhoppning om att ha samma redovisningsnormer i hela världen, i alla fall avseende noterade företags koncernredovisning.

5. Europaparlamentets och Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 (78/660/EEG) om årsbokslut i vissa typer av bolag.

6. Europaparlamentets och Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 (83/349/EEG) om sammanställd redovisning.

7. Europaparlamentets och Rådets direktiv av den 26 juni 2013 (2013/34/EU) om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

SVÅRIGHETER MED HARMONISERING

2.1 De jure- och de facto-harmonisering

Det råder enighet om att det finns behov av harmoniserade redovisningsnormer världen över i syfte att skapa jämförbarhet och transparens mellan företagens finansiella rapporter. För Europa, och även andra delar av världen, är IFRS de dominerande redovisningsnormerna för noterade företags koncernredovisning. Detta ses som ett stort steg i harmoniseringsarbetet. IASB är en privaträttslig normgivare som skaffat sig stor legitimitet som redovisningsnormgivare genom IAS-förordningen och genom att andra länder i världen valt att tillämpa IFRS. Därför har det blivit framförallt IFRS som diskuteras i samband med harmonisering av redovisningsnormer.

IASBs målsättning är att med utgångspunkt i ett allmänintresse utveckla redovisningsstandarder baserade på klart uttryckta principer. Standarderna ska hålla hög kvalitet, vara möjliga att förstå, möjliggöra tillsyn samt vara accepterade i ett globalt perspektiv. Tillämpningen av standarderna ska leda till transparent och jämförbar finansiell information av hög kvalitet i syfte att hjälpa investerare och andra aktörer på världens kapitalmarknader, och övriga användare av finansiell information, att fatta investeringsbeslut. IASBs mål är även att främja en noggrann tillämpning av standarderna (IASB, 2013b).

I samband med att harmoniserade redovisningsnormer diskuteras måste man skilja mellan två typer av harmonisering. Dels den formella harmoniseringen, det vill säga harmonisering av reglerna, vilket benämns *de jure-harmonisering*. Dels den materiella harmoniseringen, det vill säga harmonisering i praktiken, innebärande *att* normerna tillämpas och *hur* de tillämpas i praktiken, vilket ofta benämns *de facto-harmonisering*. (Se till exempel Canibano & Mora, 2000; Nobes, 2013; Theunisse, 1994; van der Tas, 1988; 1992). Samtliga dessa studier visar att det finns svårigheter med att uppnå de facto-harmonisering. Även om samma regler ska följas så tillämpas de inte på ett enhetligt sätt.

Att utfärda en förordning som anger att noterade företag ska följa IFRS i sin koncernredovisning är ett steg i harmoniseringsprocessen och en harmonisering på de jure-nivå. Harmonisering på de facto-nivå, det vill säga hur företagen faktiskt redovisar, är dock svårare att uppnå. En studie som genomförts av Europeiska kommissionen anger att svårigheten ligger i att tillämpa standarder utgivna av IASB, som sedan antagits av EU-kommissionen, på ett enhetligt sätt (Commission of the European Communities,

2008). Motsvarande uppfattning framförs i en rapport från European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) som anger att en viktig uppgift är att säkerställa att IFRS implementeras på det sätt som normgivaren tänkt sig. Framförallt eftersom implementering av nya redovisningsregler, och därmed även nya synsätt inom redovisningen, innebär en stor förändring för företagen (EFRAG, 2005).

Innan IFRS introducerades i Europa hade varje land sina egna nationella allmänt accepterade sedvänjor, vilka baserades på EUs direktiv och lokala krav i kombination med nationella rekommendationer och andra rättskällor. Dessa sedvänjor har vuxit fram under årens lopp genom erfarenheter av att tillämpa lagar, rekommendationer och dylikt. För många europeiska länder har de lokala bestämmelserna ersatts med IFRS. Många tillämpare anser att det saknas vägledning med avseende på hur IFRS ska implementeras och tillämpas i praktiken (EFRAG, 2005).

Även om IFRS tillämpas i stora delar av världen så förekommer fortfarande olikheter. Dessa olikheter kan till exempel bero på att vissa länder implementerat landanpassad IFRS (Cieslewicz, 2013; Nobes, 2013). Vissa länder har infört IFRS utan att de varit redo för det, vilket resulterat i att de inte har haft möjlighet och förmåga att leva upp till IFRS. Vissa länder har andra redovisningstraditioner än IFRS, vilket leder till olikartad tillämpning (Tyrrall et al., 2007).

2.2 Enhetlig tillämpning

Tillämpningen av IFRS runt om i världen kan visa sig harmoniserad genom att samma redovisningsprinciper tillämpas. Men denna bild är inte komplett. Konceptuellt är målet med en enda uppsättning av redovisningsnormer tilltalande, men i praktiken är målet svårt att uppnå eftersom den praktiska tillämpningen varierar. Enhetliga redovisningsnormer är bara en del av ekvationen med att uppnå enhetlig redovisning. Att förändra en redovisningsnorm i ett land förändrar inte per automatik hur individer tänker i det landet eller hur organisationer drivs och finansieras etc. (Cieslewicz, 2013).

Det som är svårt är alltså att i praktiken uppnå att en och samma norm tillämpas lika på liknande transaktioner, det vill säga att uppnå enhetlig tillämpning. För att målet med jämförbar finansiell information ska uppnås krävs det att normerna tillämpas på ett enhetligt sätt. Enhetlig tillämpning är en översättning av den engelska termen *consistent application*. I denna studie avses med enhetlig tillämpning att liknande ekonomiska händelser ska avspeglas på ett likartat sätt i redovisningen och att liknande argumentation används för att komma fram till det sätt som transaktionen redovisas på.

I de fall en standard tillåter alternativa sätt att redovisa en och samma transaktion på eller att flera tolkningar kan rymmas inom standarden, och två företag väljer att redovisa på olika sätt inom standardens ram, kan detta rymmas inom definitionen på enhetlig tillämpning. Ett sådant förfarande behöver alltså inte innebära icke enhetlig tillämpning. Om inte enhetlig tillämpning uppnås så uppnås inte heller målet med jämförbar finansiell information.

Enhetlig tillämpning likställs ibland med IASBs definition av den kvalitativa egenskapen jämförbarhet. Enhetlig tillämpning och jämförbarhet är dock inte samma sak. Enhetlig tillämpning är ett medel för att nå målet jämförbarhet. Jämförbarhet innebär att lika ska behandlas lika, samtidigt som olikartade transaktioner inte ska behandlas lika (IASB, 2010).

Aisbitt (2001) samt Jaafar och McLeay (2007) anser att jämförbarhet inte kan uppnås enbart genom reglering, eftersom företag som upprättar sina finansiella rapporter inte lever i ett vakuum. En rad företagsspecifika faktorer och krav kommer alltid att spela en avgörande roll för tillämpningen av normerna och då krävs det att tillämpningen av normerna harmoniseras. För att kunna se fördelarna fullt ut med gemensamma standarder på global nivå är en av de stora utmaningarna alltså enhetlig tillämpning och därmed harmonisering av praxis såväl inom som mellan företag, koncerner och länder.

Implementering av nya standarder innebär en lång inlärningskurva. Det tar tid att ta till sig det som står i standarden, förstå hur IASB har tänkt och sedan implementera i det specifika fallet. I samband med att en transaktion ska avspeglas i redovisningen krävs det att såväl den juridiska formen som den ekonomiska substansen av transaktionen definieras. I nästa steg ska relevant redovisningsnorm tillämpas på den ekonomiska händelsen. Likartade transaktioner ska därför behandlas lika. Eftersom transaktionerna varierar såväl inom som mellan företag måste det finnas flexibilitet i normerna. Enligt Balletal. (2003), Burgstahleretal. (2006), Jaafar och McLeay (2007) samt Land och Lang (2002) blir redovisningen inte fullt ut harmoniserad förrän alla företag som verkar under likartade villkor tillämpar samma redovisningslösning på likartade transaktioner.

Även IFRS Foundation anser att det är viktigt att deras normer tillämpas på ett enhetligt sätt globalt. Utöver att arbeta med att utveckla normer som ska få global acceptans understryker de vikten av implementering, enhetlig tillämpning och i samband med detta även tillsyn. Att arbeta med att IFRS tillämpas på ett enhetligt sätt är enligt IFRS Foundation ett av de viktigaste målen för 2014 och var så även 2013 och 2012. Det innebär att IASB och dess tolkningskommitté, IFRS Interpretation Committee, ska spela en mer framträdande roll avseende enhetlig tillämpning (IFRS Foundation, 2014).

Det finns en stor mängd tidigare studier – såväl praktiska som vetenskapliga – som på olika sätt undersökt harmonisering av redovisningsnormer. Dessa studier har haft olika inriktning och visar bland annat på behov av harmoniserade redovisningsnormer, eftersom länder tidigare haft och fortfarande delvis har nationella regler. Studierna visar också vilka svårigheter det finns med att enas om vilka redovisningsnormer som ska gälla och hur dessa normer ska utformas. Det finns även studier som undersökt företagens redovisningsval, vilka incitament som finns till att redovisa på ett visst sätt och i vilken utsträckning företagens redovisning är påverkad av tidigare tillämpade normer etc. Studierna har haft olika metodologiska, ontologiska och epistemologiska utgångspunkter.

Olika studier har fokuserat på olika typer av mål med harmoniserade redovisningsnormer och om dessa mål uppnåtts, såsom målen med finansiell rapportering, att uppnå jämförbarhet och transparens, målet med en effektivare kapitalmarknad samt makroekonomiska mål, tillväxt och sysselsättning. Dessa studier har genomförts såväl före som efter införandet av IFRS. Resultat från sådana studier presenteras nedan och utvecklas sedan ytterligare i Del II Tidigare studier och normer. Denna studie fokuserar på vad det är som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken och vad detta kan innebära för enhetlig tillämpning och jämförbar finansiell information.

Ball et al. (2003) visar att samma och liknande standarder implementeras olika runtom i världen. Dessa iakttagelser har lett till att många studier dragit slutsatsen att det är viktigt att identifiera vilka faktorer som leder till att en och samma standard inte tillämpas konsekvent och vad det är som styr företagens redovisningsval. Tidigare studier (se bland annat Ball, 2006; Cairns et al., 2011; Fasshauer et al., 2008; Godfrey & Chalmers, 2008; Kvaal & Nobes, 2010; Morais, 2008; Nobes, 2013; Sellhorn & Gornik-Tomaszewski, 2006; Verriest et al., 2013; Wysocki, 2011) visar att ett stort hinder för att uppnå enhetlig tillämpning är de skillnader som förelåg i redovisningspraxis mellan länderna innan harmoniseringen ägde rum. Förklaringen till dessa skillnader är att olika institutionella faktorer skiljer sig åt mellan länder, såsom olikheter mellan länders politik, legala struktur, religion, kulturella faktorer, hur landets lagstiftning och tidigare tillämpade normer sett ut och andra ekonomiska frågor. Författarna påpekar att om det är för stora skillnader mellan institutionella faktorer i olika länder så kommer inte IFRS att tillämpas på ett enhetligt sätt mellan länderna. Detta sågs som en risk redan innan IFRS infördes (se till exempel Ball, 2006; Nobes, 2006; Schipper, 2005; 2012; Soderstrom & Sun, 2007). Nobes (2006) framhäver även att tröghet och en önskan att få så få förändringar som möjligt vid övergången till IFRS kan bidra till att tidigare redovisningspraxis kvarstår. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) visar i en studie att övergången till och tillämpningen

av IFRS skiljer sig åt länder emellan, beroende på i vilken utsträckning respektive land påverkats av IFRS i den nationella normgivningen (ICEAW, 2007).

Tidigare studier om redovisningsval visar att företagsledningens incitament påverkar hur redovisningsnormer tillämpas. En studie av Ball et al. (2003) visar att såväl företagsledningens som revisorernas incitament har större inverkan på redovisningen i praktiken än vad själva redovisningsnormen har. Studier om redovisningsval har undersökt varför företagen väljer att redovisa en transaktion på ett visst sätt. Enligt Fields et al. (2001) görs dessa redovisningsval oftast inom befintliga lagar och regler. I vissa fall tillåter reglerna alternativa sätt att redovisa och i vissa fall finns tolkningsutrymme. Dessa studier behandlar företagens redovisningsval och vilka möjligheter och intressen som ligger bakom företagsledningens val. Sammanfattningsvis kan sägas att studierna visar att företagen ofta gör aktiva val i samband med val av redovisningsstandard och val av redovisningsprincip (Graham et al., 2005; Godfrey & Jones, 1999).

Tidigare studier har framförallt tillämpat kvalitativ metod. Det gäller även studier som undersökt om de jure- och de facto-harmonisering uppnåts. I studier om de facto-harmonisering har statistiska modeller utvecklats av van der Tas (1988; 1992) för att mäta om harmonisering uppnåts i praktiken. Dessa modeller har sedan utvecklats och tillämpats i andra studier (se till exempel Aisbitt, 2001; Archer et al., 1995; 1996; Canibano & Mora, 2000; Hermann & Thomas, 1995; Krisement, 1997; Morris & Parker, 1998; Theunisse, 1994). Dessa index har även använts för att mäta de jure-harmonisering (Emenyonu & Gray, 1992; 1996; Pierce & Weetman, 2002; Rahman et al., 1996; 2002; Taplin, 2004).

En stor del av tidigare studier som handlar om harmonisering visar att det förekommer redovisningsområden där de facto-harmonisering uppnåts, liksom områden där de facto-harmonisering inte uppnåts. Studier som undersökt om de facto-harmonisering uppnåts eller inte har undersökt detta utifrån den information som presenteras i årsredovisningen, till exempel vald nyttjandeperiod för goodwill. Om undersökta företag har samma nyttjandeperiod för goodwill anser författarna att de facto-harmonisering uppnåts. Om inte samma nyttjandeperiod tillämpas så har de facto-harmonisering däremot inte uppnåts. Detta trots att standarden som gällde när undersökningen genomfördes inte angav någon fast nyttjandeperiod, utan tillät företagen att själva bedöma nyttjandeperioden. När dessa studier drar slutsatsen att de facto-harmonisering uppnåts eller inte uppnåts så utgår de från om företagen gör likadant eller inte. Studierna undersöker snarare likformighet, *uniformity*, än enhetlig tillämpning, *consistent application*. Studierna fokuserar alltså inte på att de transaktioner som ska

avspeglas i de finansiella rapporterna kan se olika ut och att bedömningar måste ske för att avgöra innebörden av transaktionen, och att det är detta som kan leda till olika nyttjandeperioder etc.

Aisbitt (2001) anser att metoden att mäta harmonisering med hjälp av statistisk metod, till exempel genom index, har brister och att tillräcklig validitet och reliabilitet inte uppnås. Exempel på brister med metoden är att all information inte går att utläsa ur årsredovisningar, företag kan använda olika terminologi utan att mena olika saker och olika upplysningar behöver inte innebära olikartad tillämpning utan kan bero på andra omständigheter.

Vissa studier visar till exempel att anskaffningsvärden tillämpas vid värdering av materiella anläggningstillgångar. Slutsatsen som dras är att om samtliga undersökta företag tillämpar anskaffningsvärdemetoden så har de facto-harmonisering uppnåtts. Studierna fångar dock inte upp vilka bedömningar som görs i samband med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden, till exempel de bedömningar som måste ske för att avgöra vad som ska ingå i anskaffningsvärdet, och om dessa bedömningar skiljer sig åt eller inte. Därför visar inte dessa studier om enhetlig tillämpning uppnås eller inte, vare sig inom eller mellan företag. Aisbitt (2001) framhäver även att regelverken som styr framtagande av finansiella rapporter har ökat i omfattning över tiden, men att regelverken trots detta är långt ifrån så detaljerade att alla situationer regleras. Detta innebär att det finns utrymme för tolkningar, vilket dessa typer av studier inte beaktat när de drar slutsatsen om harmonisering uppnåtts eller inte i praktiken.

Andra studier har identifierat problem med att tillämpa IFRS i praktiken på grund av att IASBs normer är principbaserade. Principbaserade normer anses innebära att det är svårt att uppnå enhetlig tillämpning (Schipper, 2012). Schipper (2005) och Nobes (2006) angav redan före införandet av IFRS att det skulle bli problem att tillämpa IFRS runt om i världen, eftersom normerna är principbaserade och användarna vill ha mer vägledning. Eftersom IFRS inte ger denna vägledning såg de en risk med att tillämparna istället skulle gå till andra källor, såsom nationella normer, vilket skulle kunna medföra att olika tolkningar av IFRS uppstår.

Tillämpning kan av praktiska skäl inte bli helt uniform, utan visst utrymme för flexibilitet måste finnas så att företag kan tillämpa standarderna på olika verksamheters specifika händelser. Det är därför viktigt att hitta en bra balans mellan enhetlig tillämpning och flexibilitet. Ju mer detaljregler, desto mindre utrymme för flexibilitet. IASB uttalar att deras normer är principbaserade och kompletteras med ett antal tolkningsmeddelanden på nödvändiga områden. De principbaserade normerna får även kritik för att de är för teoretiskt inriktade, vilket innebär att de är komplexa och svåra att

tillämpa i praktiken (Bennett et al., 2006; Benston et al., 2006; Carmona & Trombetta, 2008; EFRAG, 2005; Commission of the European Communities, 2008; ICEAW, 2007).

En annan viktig fråga i samband med harmonisering av redovisningsnormer och enhetlig tillämpning är tillsyn. IAS-förordningen innehåller ett krav på tillsyn av tillämpningen av IFRS. Det anges att ett korrekt och rigoröst system för tillsyn är avgörande för investerarnas tilltro till finansmarknaderna. Medlemsstaterna är enligt förordningen skyldiga att vidta de åtgärder som krävs för att garantera efterlevnad av IFRS (Förordning 1606/2002). Schipper (2005) förutsåg redan innan införandet av IFRS att enhetlig tillsyn är ett måste för att kunna uppnå enhetlig tillämpning. En uppföljningsstudie visar att tillsynsmekanismerna varierar mellan länder (Schipper, 2012). Om det är svag tillsyn i ett land finns det risk att IFRS inte tillämpas på det sätt som är tänkt (Amiraslani et al., 2013; Daske et al., 2008; Li, 2010; Pope & Mc Leay, 2011). Wysocki (2011) anger även tillsyn i form av revision som en viktig faktor som påverkar enhetlig tillämpning. Med det menas att det är viktigt att revisorerna som granskar finansiella rapporter har en enhetlig syn på hur IFRS ska tillämpas.

2.3 Förståelse av redovisning

Ytterligare faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen är invanda tankestrukturer och förståelse av redovisningen, eftersom invanda mönster styr tänkandet. Detta får olika konsekvenser som följd. För en koncern som har dotterföretag runt om i världen – och där moderbolaget ska upprätta koncernredovisningen i enlighet med IFRS – krävs det att samtliga dotterföretag övergår från lokala regler till IFRS, samtidigt som lokala regler måste fortsätta tillämpas i juridisk person. Tidigare invanda tankemönster och förståelse av redovisning kan därmed leda till olikartad tillämpning av IFRS, såväl inom koncernen som mellan olika koncerner samt inom och mellan länder (Cairns et al., 2011; Commission of the European Communities, 2008; ICEAW, 2007; Nobes, 2013).

För att uppnå harmonisering i praktiken krävs det att normerna tillämpas på ett enhetligt sätt, vilket i sin tur kräver en gemensam förståelse av normerna såväl hos dem som upprättar finansiella rapporter som hos dem som utövar tillsyn, inklusive revisorer (ESMA, 2011). Ett problem är att tillämparna inte alltid förstår innebörden av principbaserade normer och vad dessa innebär vid tillämpning. De betyder olika saker för olika personer, vilket påverkar tillämpningen av standarderna samt vilka bedömningar som görs. Ökad förståelse av principbaserade normer skulle leda till en mer enhetlig tillämpning (Cairns, 2011). Marton (2005) anger att riktig harmonisering inte uppnås förrän förståelse av redovisning har harmoniserats.

Det är dock inte tillräckligt att harmonisera regelverket, utan även involverade aktörer måste harmoniseras. Tidigare studier tangerar vikten av förståelse av redovisning, men har inte undersökt det explicit och har heller inte använt någon enhetlig definition av förståelse.

Ytterligare en svårighet med att uppnå enhetlig tillämpning anser Evans (2004) samt Dahlgren och Nilsson (2012) vara den rent språkliga förståelsen, vilken påverkas av översättningen av IFRS till svenska och andra europeiska språk. När det gäller tillämpningen av IFRS för noterade bolag inom EU krävs det att Europeiska kommissionen antar standarder och tolkningar utgivna av IASB. Sedan ska dessa översättas till respektive lands språk inom EU. Företagens finansiella rapporter är ett medium för att kommunicera ekonomisk information – ett ekonomiskt språk. Det ekonomiska språket förstås av de individer som kan språket och som tillhör samma kulturella grupp. Det ekonomiska språket togs en gång i tiden fram för att förstås i den miljö där de finansiella rapporterna då upprättades och användes. Följaktligen har de nationella redovisningsnormerna tagits fram i lokalt syfte, såsom underlag för investerare, skattemyndigheten och banker i landet, och inte för att kommunicera över landgränser eller mellan kulturer. Med nya regler följer ett nytt språk som såväl individer på företag som upprättar finansiella rapporter som dessa rapporters användare måste förstå (Haller & Walton, 2003).

Även Zeff (2007) framhäver problemet med översättning av IFRS, såväl språklig översättning som förståelsen av innehållet i normerna. Om man tar en standard med ett visst innehåll, som tagits fram inom ett visst land och som sedan översätts till ett annat språk, är det svårt att förstå det egentliga innehållet. Även om man förstår orden så förstår man inte själva innebörden och vad normen egentligen betyder. IFRS innebär i flera fall nya synsätt och problem som tidigare inte funnits i respektive land, även om det skett en språklig översättning. Författaren framhåller alltså svårigheten med att ta till sig innehållet i standarden och själva förståelsen av normerna.

3.

FOKUS, SYFTE, FORSKNINGSFRÅGA OCH DISPOSITION

3.1 Fokus

Utifrån ovanstående bakgrund kan det konstateras att det finns ett behov av harmoniserade redovisningsnormer, bland annat i syfte att skapa bättre jämförbarhet och transparens mellan företags finansiella rapporter. Ett stort steg i harmoniseringsarbetet har tagits i Europa genom införande av de redovisningsrättsliga direktiven och IAS-förordningen. Dock visar IASB, studier från EU samt tidigare forskning på vissa problem när det gäller att uppnå målen med harmoniserade redovisningsnormer. Tidigare studier visar bland annat att det finns svårigheter med den faktiska harmoniseringen, det vill säga harmonisering i praktiken.

Ovan har beskrivits att det finns tidigare studier som visar att förståelse av redovisning är en viktig förutsättning för att uppnå enhetlig tillämpning och att olika förståelse, brist i förståelse etc. påverkar hur individer tillämpar IFRS. Dessa studier har inte gett någon entydig definition, vare sig av enhetlig tillämpning eller av förståelsebegreppet. Studierna har inte heller genomförts inne i företag och man har därför inte kunnat se vilka faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen och vilken roll förståelse av redovisning då spelar.

Från min egen praktiska erfarenhet som redovisningsspecialist har jag ofta stött på situationer där individer som deltar i beslut gällande redovisningsfrågor uppvisar olika förståelse av redovisning, vilket i sin tur leder till att likartade ekonomiska händelser avspeglas på olika sätt i redovisningen. Detta visar sig både inom och mellan företag, eftersom förståelsen varierar mellan individer. Vilken förståelse individen har visar sig genom de argument som används för att komma till en viss redovisningslösning. I många fall hänvisas till exempel till skatteregler trots att det är koncernredovisningen som avses. I andra fall kan det handla om strikt försiktighet och tryggheten att använda tidigare tillämpade normer etc.

För att uppnå enhetlig tillämpning krävs det att likartade transaktioner avspeglas på ett likartat sätt och så som normgivaren tänkt sig. Det finns studier som bland annat undersökt hur redovisningsstandarder tillämpas och som anger att enhetlig tillämpning inte alltid uppnås mellan företag, trots att samma redovisningsnormer tillämpas. Tidigare studier har framförallt genom statistiska metoder undersökt de facto-harmonisering såväl inom som mellan länder, vid en tidpunkt och över tid (se till exempel Aisbitt,

2001; Archer et al., 1995; Canibano & Mora, 2000; Pierce & Weetman, 2002; van der Tas, 1988; 1992). Det finns även kvantitativa studier som fokuserar på redovisningsval och som visar att företagsledningen har incitament som leder till att redovisningsnormer tillämpas på ett visst sätt. Det rör sig då om aktiva val från företagsledningens sida utifrån redovisningens koppling till bonussystem, låneavtal etc.

Det som i stor utsträckning saknas i litteraturen är kvalitativa studier som inriktar sig på enskilda företag, där företagets situation undersöks med kvalitativ metod i syfte att söka förklaringar till varför det ser ut som det gör och vad det är som påverkar den faktiska tillämpningen av normer. Enligt Brüggemann et al. (2013) behövs mer empirisk forskning med avseende på målet med ökad jämförbarhet och transparens, i syfte att visa om dessa mål uppnåtts eller inte. När det gäller målen om effektivare kapitalmarknad och makroekonomiska mål finns ett större antal studier. Såväl Aisbitt (2001) som Hjelström och Schuster (2011) visar att det finns ett behov av kvalitativa studier som även kan förklara *varför* det ser ut på ett visst sätt, inte bara *att* det ser ut på ett visst sätt. De bedömningar som måste göras av individer inne i företaget när en transaktion ska avspeglas av såväl transaktionen som redovisningsstandarden, fångas inte heller alltid upp av kvantitativa studier. Kvalitativa studier skulle därför vara ett bra komplement och en utvidgning av tidigare studier.

Jorissen och Otley (2010) framför att det finns fördelar med kvantitativa studier eftersom de medför en generaliserbarhet. Generaliserbarheten sker dock på bekostnad av förståelse av det som ska avspeglas i redovisningen och vad som påverkar redovisningen i det enskilda fallet. Även Cole et al. (2013) påtalar behovet av att komma in i företaget för att få reda på information som kan komplettera kvalitativa studier. Brown och Tarca (2012) lämnar som förslag till fortsatt forskning att undersöka förståelse av IFRS i praktiken, för att skapa en bättre förståelse av de institutionella förhållanden som råder där IFRS tillämpas. Det har nämligen riktats viss kritik mot tidigare studier som visar att en och samma standard inte tillämpas konsekvent på liknande transaktioner. Kritiken riktas mot att inte tillräckligt likartade transaktioner studeras eftersom företag som verkar i olika branscher jämförs (Guenther, 2005; Holthausen, 2003; Leuz, 2003).

Jafaar och McLeay (2007) varnar för att tidigare studier som studerat redovisningspraxis inte fångar upp att olikheter i praxis inom eller mellan länder kan förklaras av olikheter i den underliggande ekonomiska transaktionen. De menar att det därför inte behöver vara olikheter i redovisningspraxis som hämmar jämförbarheten, utan det kan snarare vara olikheter i underliggande transaktion.

Cole et al. (2013) anser att det är svårt att förstå vad orsakerna till olika redovisning består i genom tidigare genomförda studier och att det finns behov av forskning som går in i ett företag i syfte att förklara detta. Tidigare studier har inte gått in på djupet på enskilda redovisningsområden, vare sig avseende de transaktioner som sker i företaget eller de normer som är gällande för respektive redovisningsområde.

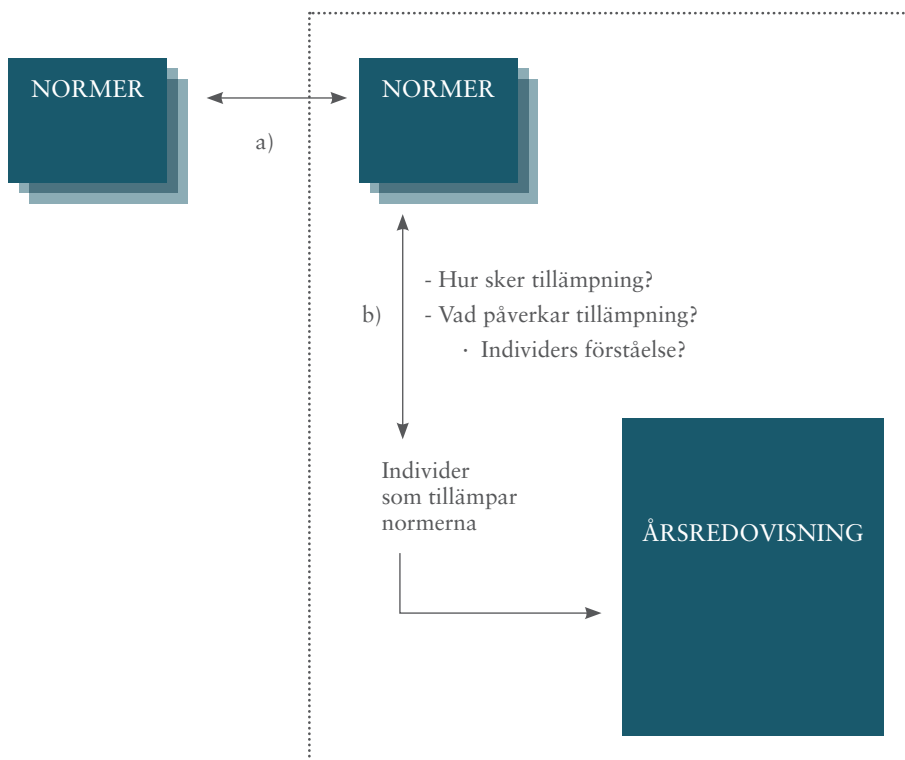
Harmonisering av redovisningsnormer och den faktiska tillämpningen av dem kan diskuteras på olika nivåer, inom och mellan företag, koncerner och länder. Enhetlig tillämpning är ett problem även inom en koncern, framförallt i de fall då det finns dotterföretag i olika delar av världen. När koncernredovisningen ska upprättas krävs det att IFRS tillämpas på liknande sätt på alla transaktioner inom koncernen och att moderföretag, dotterföretag, intresseföretag samt joint ventures därmed tillämpar IFRS på ett enhetligt sätt.

Genom att "gå in i" företag i en koncern undersöks i denna studie hur tillämpning sker och varför en viss tillämpning sker inom en koncern i syfte att identifiera vilka faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen. Fokus i studien är alltså att undersöka vilka faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer inom en koncern. Detta studeras dels över tid – genom en årsredovisningsstudie – för att se hur ett företaget lever upp till ändrade normer över tid, dels genom en intervjustudie inom samma koncern för att undersöka vilken förståelse individerna har av redovisning. I tidigare studier har det konstaterats att invanda mönster och tidigare tillämpade normer i hög grad styr nuvarande tillämpning. Därför har en årsredovisningsstudie genomförts i syfte att förstå sammanhang av dagens förståelse. Erfarenheter har byggts upp över tid och det är därför viktigt att studera den historiska utvecklingen för att förstå nuvarande tillämpning.

Marton och Booth (2000) menar att hur man löser ett problem återspeglas av den förståelse individen har av det aktuella fenomenet. När en individ stöter på ett redovisningsproblem som ska lösas finns det ett slags samband mellan hur individen förstår problemet och hur individen förstår de fenomen som är relevanta för förståelsen av problemet. Eftersom det är individerna som tolkar och tillämpar en redovisningsnorm i praktiken är det viktigt få fram individens förståelse av redovisning.

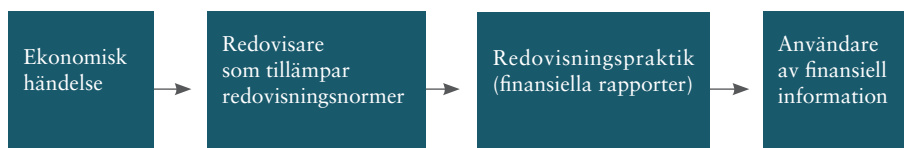
Figur 3.1 visar studiens fokus. Utgångspunkten är att harmoniseringsdiskursen delas in i två delar och att studiens fokus är på en av dessa delar – harmonisering i praktiken. Inne i ett företag är det individer som tillämpar redovisningsnormer och det är dessa individer som fattar beslut i redovisningsfrågor.

- a) Formell harmonisering, de jure
- b) Harmonisering i praktiken, de facto



Figur 3.1 Harmoniseringsdiskurs och studiens fokus.

I samband med att en ekonomisk händelse inträffar i företaget finns ett antal steg innan den finansiella informationen når användaren. Figur 3.2 åskådliggör processen av hur en transaktion uppstår i ett företag för att sedan avspeglas i redovisningen, vilket leder till publicering av en finansiell rapport som når användarna. I samtliga led i denna process är det olika faktorer som påverkar transaktionens upplägg, framtagande av de normer som ska tillämpas, hur normer tillämpas, hur redovisningspraxis växer fram och hur användare tar till sig den finansiella informationen. Denna studie inriktar sig på redovisare som tillämpar normerna, vilka på engelska benämns *preparers* eller *producers*.



Figur 3.2 Modell för redovisningsprocessen. (Bearbetning av Bohlin, 1987; Mellemlvik et al., 2005)

I denna studie har alltså en årsredovisningsstudie respektive en intervjustudie genomförts. Företaget i studien är ett multinationellt företag, Volvo⁸, och avgränsning har skett till segmentet Lastbilar, även benämnt Lastvagnar i vissa sammanhang, som har likartade transaktioner världen över. Genom att gå in i företag i en koncern för att undersöka tillämpning av normer har två redovisningsområden valts ut, intäkter och avsättningar. Dessa två områden har funnits under längre tid inom Volvo, varför det går att följa tillämpning över tid. Dessutom krävs det att bedömningar görs när en transaktion ska avspeglas i redovisningen och relevant standard ska tillämpas. Dessa standarder bygger även på vissa principer och innehåller inte så mycket av detaljerade regler. För motiv till val av företag och redovisningsområden, se Del III Metod.

Bidraget med denna studie, jämfört med tidigare studier som också bland annat studerat vad som påverkar olika redovisningsval, är att i denna studie är fokus på företag inom en enda koncern. Genom att begränsa studien till företag inom en koncern identifieras faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer, med fokus på hur individers förståelse av redovisning påverkar tillämpning av normerna och vilken betydelse förståelse av redovisning därför har för enhetlig tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer. För ytterligare beskrivning av studiens bidrag, se kapitel 13 Diskussion och bidrag.

För att identifiera individers förståelse av redovisning har de flesta variationer mellan individer varit konstanta, såsom koncern tillhörighet, bransch, segment, typ av transaktion, redovisningsregler och redovisningsområde samt att individerna ska delta i beslut avseende redovisning. Det som varierat mellan individerna är enbart deras geografiska placering samt individernas nivå av redovisningsansvar inom Volvo. Detta i syfte att

8. Med Volvo avses genomgående i avhandlingen hela Volvokoncernen. Ibland används även termen Volvokoncernen och då avses samma sak, det vill säga hela Volvokoncernen åsyftas. Om moderbolaget åsyftas benämns det AB Volvo eller moderbolaget och om dotterföretag åsyftas används benämningen dotterföretag inom Volvo eller enbart dotterföretag.

identifiera variation av förståelse av redovisning och säkerställa att det är förståelse av redovisning som varierar och inget annat. För ytterligare beskrivning, se Del III Metod.

3.2 Syfte

Studiens fokus är att visa hur harmoniserade redovisningsnormer tillämpas i praktiken och vilka faktorer som påverkar tillämpningen.

Syftet är att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer, med fokus på hur förståelse av redovisning påverkar tillämpningen och hur förståelsebegreppet förhåller sig till övriga faktorer.

Hur verksamheten avspeglas styrs av gällande redovisningsnormer och hur de tillämpas av individer i praktiken. Syftet i denna studie uppnås genom en årsredovisningsstudie och en intervjustudie, där årsredovisningsstudien syftar till att identifiera faktorer som kommer till uttryck i offentligt avlämnad finansiell information medan intervjustudien syftar till att komma bakom det som presenteras i årsredovisningarna och därigenom identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning inom Volvo. Årsredovisningen är resultatet av det som individerna upprättat och det är genom företags finansiella information samt genom individer som arbetar med tillämpning av redovisningsnormer som den praktiska tillämpningen kan förstås.

3.3 Forskningsfråga

För att uppnå syftet har följande forskningsfråga besvarats:

Vilka faktorer påverkar tillämpningen av harmoniserade redovisningsnormer och hur varierar förståelse⁹ av redovisning mellan individer, det vill säga vilka kvalitativt skilda sätt¹⁰ finns det att se på redovisning?

9. Termen förståelse kan ha olika betydelser i olika sammanhang och inom olika discipliner. I denna studie används termen förståelse med följande innebörd: individens syn på, tankar om, idéer om, föreställning av eller uppfattning av något, hur en individ erfar något samt vad de lägger för innebörd i ett visst fenomen. Det handlar alltså inte enbart om att förstå vad utan även varför. I Del III Metod presenteras bland annat vilken metod som använts för analys av intervjuerna, nämligen fenomenografi – en inriktning inom kvalitativ metod. Inom fenomenografin används oftast termerna uppfattning, sätt att förstå och sätt att begripa. I studien används termerna förståelse eller uppfattning synonymt, vilket motsvarar engelskans term *conception*.

10. Med "kvalitativt skilda sätt" avses skillnader mellan sätt att uppfatta/förstå det studerade fenomenet.

3.4 Disposition

Utöver denna inledande del består avhandlingen av ytterligare fyra delar som har följande innehåll.

Del II Tidigare studier och normer. Denna del består av tre kapitel. I det första kapitlet, kapitel 4, redogörs för tidigare studier avseende harmonisering av redovisningsnormer samt vilka svårigheter som kan finnas när harmoniserade normer ska tillämpas i praktiken. I kapitel 5 redogörs för hur redovisningsnormgivningen ser ut och har sett ut ur ett svenskt, europeiskt och globalt perspektiv. Slutligen redogörs i kapitel 6 för hur utvecklingen av redovisningsnormgivningen sett ut för de redovisningsområden som studien fokuserar på, intäkter och avsättningar.

Del III Metod. Denna del beskriver genomförande av årsredovisningsstudien samt genomförande av intervjustudien. Här beskrivs och motiveras gjorda val samt metod för analys av årsredovisningsstudien och intervjustudien. Slutligen diskuteras studiens trovärdighet.

Del IV Resultat och analys. Denna del innehåller resultat och analys av genomförd årsredovisningsstudie och intervjustudie. Delen består av tre kapitel. Kapitel 8 och 9 är resultat av årsredovisningsstudien, medan kapitel 10 är resultat av intervjustudien.

Kapitel 8, Volvokoncernen, innehåller en allmän beskrivning av utvecklingen av hela Volvokoncernen och mer specifikt av segmentet Lastbilar, vilket är det segment som studien avgränsats till. Vidare följer en beskrivning av utvecklingen av tillämpade redovisningsprinciper.

Kapitel 9, Intäkter och avsättningar i Volvo, beskriver hur Volvo redovisar de intäkter och avsättningar som ingår i studien. Beskrivningen sker utifrån de transaktioner som förekommer inom Volvos segment Lastbilar. En tillbakablick har gjorts genom årsredovisningsstudien för att förstå hur transaktioner och redovisningen av dem har utvecklats över tid, i takt med att verksamheten förändrats och nya redovisningsnormer blivit gällande.

Kapitel 10, Intervjuer, innehåller resultat och analys av intervjustudien.

Del V Sammanfattande analys, slutsatser, diskussion, bidrag och fortsatt forskning. Detta är studiens avslutande del som består av fyra kapitel. I kapitel 11 finns en sammanfattande analys av årsredovisningsstudien och intervjustudien i relation till kunskapsfält från tidigare studier. I kapitel 12 sammanfattas studiens slutsatser. Kapitel 13 omfattar en avslutande diskussion och studiens bidrag. Det avslutande kapitel 14 tar upp förslag till fortsatt forskning.

DEL II
TIDIGARE STUDIER OCH NORMER

DEL II TIDIGARE STUDIER OCH NORMER

Föregående kapitel visar att det finns skäl som talar för att harmoniserade redovisningsnormer behövs, bland annat i syfte att skapa jämförbar finansiell information. För att uppnå målet med jämförbar finansiell information krävs det att redovisningsnormerna tillämpas på ett enhetligt sätt av de individer som upprättar finansiell information.

Det finns tidigare studier som identifierat svårigheter med harmonisering, både när det gäller harmonisering av normer och harmonisering av den praktiska tillämpningen. Svårigheterna visar sig bland annat bero på att tillämparna påverkas av institutionella faktorer och därför fortsätter göra som de tidigare gjort, att tillämpningen påverkas av hur normerna är utformade – det vill säga om de är princip- eller regelbaserade – samt att tillämpningen påverkas av hur tillsynen går till.

Del II består av tre kapitel. Kapitel 4, Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer, innehåller redogörelse för innebörden av harmonisering och jämförbarhet, tidigare studier inom harmonisering och vilka faktorer som kan förklara olikheter i praxis. Här redogörs för olika typer av studier som tillämpat olika metoder och teorier för analys. Metod- och teorival i dessa studier är dock inte relevanta i denna studie och därför fokuserar genomgången av tidigare studier på resultatet, snarare än hur studierna genomförts.

Kapitel 5, Redovisningsnormgivning, innehåller beskrivning av hur normgivningen sett ut – och ser ut – ur ett svenskt perspektiv, eftersom årsredovisningsstudien och intervjustudien baseras på företag inom en svensk koncern, Volvo. Tidigare studier visar att företagets redovisning påverkas av hur redovisningen tidigare sett ut i landet. Volvokoncernen har alltid följt svenska regler i koncernredovisningen, innan IFRS började tillämpas, och därför redogörs för utvecklingen av redovisningsnormgivning i Sverige. Eftersom svensk redovisning påverkats – och påverkas – av den globala utvecklingen redogörs även för normgivningen ur ett europeiskt och globalt perspektiv. Detta kapitel innehåller främst referenser till juridisk litteratur och praxisstudier.

I kapitel 6, Utveckling av redovisningsnormer, redogörs för hur utvecklingen av redovisningsnormgivningen sett ut för de redovisningsområden – intäkter och avsättningar – som studien fokuserar på. För att kunna undersöka den praktiska tillämpningen av normer måste de normer som ska tillämpas beskrivas och förstås. Kapitel 6 innehåller, precis som kapitel 5, främst referenser till juridisk litteratur och praxisstudier.

HARMONISERING OCH TILLÄMPNING AV REDOVISNINGSNORMER

4.1 Harmonisering kontra standardisering

Harmonisering av redovisningsnormer har pågått under lång tid. Inom EU började det med införandet av fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven och därefter IAS-förordningen. Syftet med att införa såväl fjärde som sjunde direktivet samt IAS-förordningen var att öka jämförbarheten och transparensen av finansiella rapporter över landgränser. Om normerna däremot inte tillämpas på ett enhetligt sätt uppnås inte syftet. Trots att enhetliga normer inom EU, utgivna av IASB, styr hur företagen ska redovisa så förekommer tolkningsutrymme i normerna. Förståelse av redovisningen, såväl av transaktionen som ska avspeglas som av den redovisningsnorm som ska tillämpas, är en viktig parameter för den enhetliga tillämpningen och syftet med harmoniserade redovisningsnormer.

Begreppet harmonisering inom redovisningen är inget nytt fenomen. Redan 1904 presenterades idén med att ha harmoniserade redovisningsnormer på en konferens, *First International Congress of Accountants* (Brunovs & Kirsch, 1991). Idag är harmonisering vanligt förekommande, inte minst inom EU-rätten där innebörden är att de nationella reglerna i medlemsländerna närmar sig varandra, antingen i så stor utsträckning att de nationella reglerna upphävs eller att vissa regler bibehålls men baseras på gemensamt beslutade krav. Harmonisering är också den term som ofta används av normgivare och i politiska sammanhang världen över. Inom redovisningsområdet förekommer även termer som standardisering, likformighet, konvergens och uniformitet¹¹. Ibland används termerna synonymt och ibland inte (Taplin, 2011; Uddin, 2005). Nedan redogörs för vissa uppfattningar som förekommer avseende termernas betydelse.

I samband med införandet av IAS-förordningen kan det diskuteras om det är harmonisering eller standardisering som avses. Enligt Uddin (2005) används harmonisering, standardisering, likformighet, uniformitet och konformitet ibland synonymt i litteraturen. Det finns inga reella skillnader dem emellan, mer än möjligtvis vilken grad av harmonisering som avses. Termerna syftar till de ansträngningar som krävs för att säkra att liknande transaktioner och händelser redovisas på ett likartat sätt oavsett var de inträffat och vem som rapporterar dem.

11. I denna studie används genomgående termen *harmonisering*.

Harmonisering anses vara en process, snarare än ett tillstånd, som innebär att man rör sig från olikheter i praxis i syfte att uppnå ett harmoniserat tillstånd. Harmonisering definieras ofta som förhoppning om att alla länder ska tillämpa samma standarder, men att det ska ges utrymme för nationell tolkningsmöjlighet. En fullständig harmonisering är en process som syftar till att uppnå konformitet, ibland även benämnt uniformitet och standardisering. Standardisering innebär en process där man vill uppnå uniformitet, både uniforma regler och uniform tillämpning. Dock är harmonisering ett mer realistiskt uppnåbart tillstånd än standardisering (Canibano & Mora, 2000; Sutton, 1993; Tay & Parker, 1990; Uddin, 2005; Wolk et al., 2004).

Ibland anges standardisering vara ett alternativ till harmonisering och ibland används de synonymt i litteraturen, varför det är svårt att skilja dem åt. I de fall termerna skiljs åt anses ett standardiserat tillstånd, likformighet, innebära att alla redovisningsnormer är identiska och att även tillämpningen av dem är identisk. Då ett standardiserat tillstånd uppnås ska allt vara statiskt, homogent. Standardisering innebär större homogenitet och likformighet och ger inte utrymme för bedömningar i samma utsträckning som vid harmonisering (Uddin, 2005; Canibano & Mora, 2000).

Med konvergens avses en tendens att röra sig mot ett visst mål, att konvergera, det vill säga vara i överensstämmelse med något. Målet med standardisering och konvergens är uniformitet (Tay & Parker, 1990). Konvergens är enligt Ball (2006) en process där ett land som väljer att behålla sina egna redovisningsnormer minskar skillnaderna mellan exempelvis IFRS och lokala normer. Zeff (2007) menar att termen harmonisering på normgivarnivå har ersatts av konvergens av såväl IASB som FASB, vilket kan ses som en standardiseringsprocess. Konvergens innebär i detta sammanhang att skillnaderna mellan de båda normgivarnas standarder ska reduceras. Inom normgivningen menar Leuz (2003) att International Accounting Standards Committee (IASC), nuvarande IASB, bedrivit ett standardiseringsarbete eftersom normgivaren tagit bort flera alternativ som tidigare fanns i standarderna.

Uniformitet uppnås när alla länder tillämpar samma redovisningslösning, medan flexibilitet uppnås när alla företag kan tillämpa en redovisningslösning som är anpassad till de specifika förhållandena (Cole et al., 2013). Zeff (2007) samt Zhang och Andrew (2010) anser att många tidigare studier är av uppfattningen att en standard ska tillämpas på ett sådant sätt att alla företag tillämpar samma redovisningsmetod på sina transaktioner och att det först är då som jämförbarhet uppnås. Detta, menar författarna, innebär istället en standardisering och att uniformitet uppnås – men inte jämförbarhet. De menar alltså att såväl praktiker som tidigare studier framhäver det som att harmoniseringen av IFRS handlar om att man ska uppvisa

standardiserad eller uniform tillämpning. Risken finns då att vi skapar en illusion av jämförbarhet där olika transaktioner ska behandlas lika.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns olika definitioner på vad harmonisering innebär, vilket är bra att känna till i samband med följande genomgång av tidigare studier som bland annat undersökt om harmonisering uppnåtts i praktiken.

4.2 Jämförbarhet och transparens

I takt med globaliseringen av ekonomin med ökad handel av varor och tjänster och investeringar över landgränserna, utveckling av globala finansiella kapitalmarknader, förändring av internationella finansiella system samt allt fler multinationella företag har redovisningen fått större betydelse och det har uppstått ökat behov av jämförbar finansiell information (Baskerville & Evans, 2011). Genom bättre jämförbarhet anses även kvaliteten på den finansiella informationen bli bättre (se till exempel Ball & Shivakumar, 2005; Barth et al., 2011). Harmonisering av redovisningsnormer är en process som syftar till att uppnå jämförbarhet och bättre transparens av finansiell information. Målet är tydligt, men det finns studier som visar oklarheter avseende vad jämförbarhet och transparens egentligen betyder.

Det finns även argument emot harmonisering. Kritiker menar att utvecklingen med att utforma internationella redovisningsstandarder för att uppnå harmonisering är en alldeles för enkel lösning för ett komplext problem. Kritikerna ställer sig frågande till om internationella normer är tillräckligt flexibla för att hantera länders olikheter avseende lokala traditioner, ekonomiska miljöer etc. Ett politiskt liknande argument är att ländernas egen suveränitet utmanas och blir ifrågasatt. Det kan också ge upphov till överreglering då allt för många standarder tas fram för att täppa till alla tänkbara oreglerade områden (Guenther, 2005).

Jämförbarhet är en kvalitativ egenskap inom IFRS (IASB p. 39–42, 1989; IASB p. QC 20–25, 2010). Enligt IASB (2010) utgör jämförbarhet en så kallad förstärkande kvalitativ egenskap. Tidigare i Föreställningsramen (IASB, 1989) omnämndes jämförbarhet som en kvalitativ egenskap, men det saknades en definition. Då angavs endast att upprättandet av finansiella rapporter i enlighet med IAS, inklusive kraven på upplysningar, hjälpte till att uppnå jämförbarhet.

Enhetlig tillämpning likställs ibland med IASBs definition av den förstärkande kvalitativa egenskapen jämförbarhet. Enhetlig tillämpning och jämförbarhet är dock inte samma sak. Användare av finansiella rapporter använder den finansiella informationen som underlag för beslutsfattande.

Användarnas situation innebär ofta att de står mellan två val, till exempel att sälja eller behålla en investering, eller att investera i det ena eller det andra företaget. Informationen är därför mer användbar om den går att jämföra med liknande information från ett annat företag, och/eller om den går att jämföra med motsvarande information för en annan period i samma företag. Det finns alltså två typer av jämförbarhet som ska uppnås, dels mellan företag och dels för samma företag mellan olika perioder. Det är dock viktigt att inte blanda ihop jämförbar information med enhetlig tillämpning. Enhetlig tillämpning innebär att samma princip tillämpas på samma eller liknande transaktioner över tid i ett företag och mellan företag. Jämförbarheten är målet och enhetlig tillämpning hjälper till att uppnå detta mål. För att informationen ska vara jämförbar måste lika saker se likadana ut och olika saker måste se olika ut. Jämförbarhet innebär att lika ska behandlas lika, samtidigt som olikartade transaktioner inte ska behandlas lika (IASB, 2010).

Jämförbarhet är alltså ett av kriterierna enligt IASB för att få användbar finansiell information som underlag för beslutsfattande. Det finns dock endast knapphändig forskning om vad jämförbarhet egentligen betyder (Gordon & Gallery, 2012; Parker, 1975; Revsine, 1985; Schipper & Vincent, 2003; Zeff, 2007) och dessutom är det ett begrepp som är svårt att förstå (Zeff, 2007). Zeff (2007) menar att det är svårt att förstå när vi har jämförbarhet och inte och att jämförbarheten är svår att mäta och kvantifiera. Det finns studier som undersökt om det föreligger jämförbarhet eller inte och om kvaliteten på finansiell information blir bättre när jämförbarhet bedöms föreligga. Men bristen ligger i att forskningen om vad jämförbarhet egentligen innebär är knapphändig.

Gordon och Gallery (2012) anser att man måste skilja mellan fyra typer av jämförbarhet. Ytlig jämförbarhet, *surface comparability*, djup jämförbarhet, *deep comparability*, icke konvergerande jämförbarhet, *non-convergent comparability* och slutligen jämförbarhet med inneboende olikheter, *intrinsic differences comparability*. Figur 4.1 visar dessa fyra typer av jämförbarhet.

Även om forskningen om jämförbarhet är knapphändig går det ur tidigare studier att utläsa att en förutsättning för att information ska vara jämförbar är att de båda situationerna som ska jämföras presenterar den ekonomiska händelsen på ett korrekt, sätt, *faithful representation*. Detta innebär att informationen på ett rättvist, *true*, sätt presenterar den ekonomiska substansen av varje händelse. För att jämförbarhet ska uppnås krävs det att liknande händelser redovisas på samma sätt (IASB, 2010; Krisement, 1997). Att den underliggande ekonomiska händelsen ska vara samma eller lika innebär att uppskattningen om transaktionerna ska vara lika eller inte får kräva bedömningar som innebär subjektivitet (Gordon & Gallery, 2012).

		EKONOMISK SUBSTANS	
		LIKARTAD HÄNDELSE	OLIKARTAD HÄNDELSE
REDOVISNINGSPRINCIP/METOD	SAMMA (inga valmöjligheter finns)	Djup jämförbarhet <i>Deep comparability</i>	Ytlig jämförbarhet <i>Surface comparability</i>
	OLIKA (valmöjligheter finns)	Icke konvergerande jämförbarhet <i>Non-convergent comparability</i>	Jämförbarhet med inneboende olikheter <i>Intrinsic differences comparability</i>

Figur 4.1 Fyra olika typer av jämförbarhet. (Gordon & Gallery, 2012)

Figur 4.1 visar att om liknande ekonomiska händelser avspeglas på samma sätt i redovisningen uppstår djup jämförbarhet. Djup jämförbarhet innebär också att det inte finns några alternativa sätt att redovisa transaktionen på, enligt standarden, och som en konsekvens av detta redovisas transaktionerna lika. Om en standard tillämpas enhetligt innebär det att jämförbarhet uppnås både över tid och mellan företag (Gordon & Gallery, 2012).

Å andra sidan uppnås inte någon konvergerande jämförbarhet i de fall en standard tillåter alternativa sätt att redovisa. Om den ekonomiska substansen av transaktionen är samma eller likartad, men företag väljer olika sätt att redovisa transaktionen på så är detta visserligen i enlighet med standarden men jämförbarhet uppnås ändå inte, vilket benämns icke konvergerande jämförbarhet (Gordon & Gallery, 2012). Detta kan dock avhjälpas med hjälp av upplysningar. Det finns dock en risk att företag inte lägger ner samma energi på att lämna sådana upplysningar som på det som ska redovisas i resultat- och balansräkningen. Dessutom kan det vara svårt för en läsare att identifiera vilka upplysningar för det ena företaget som är jämförbara med ett annat företags värde i räkningarna (Gordon, 2007).

Sedan finns det situationer då samma redovisningsmetod tillämpas på olikartade händelser. Ett sådant förfarande leder till ytlig jämförbarhet, vilket ger sken av att informationen är jämförbar trots att den i själva verket inte är det (Gordon & Gallery, 2012; Schipper & Vincent, 2003). Till exempel kanske man inte tar hänsyn till vissa inhemska institutionella skillnader mellan händelserna och istället tillämpas samma redovisningsmetod på transaktioner som man tror är lika, men som i grunden inte är det. I sådana fall uppnås inte jämförbarhet mellan företag, men däremot jämförbarhet över tid i ett och samma företag (Gordon & Gallery, 2012).

Slutligen finns situationen där olika ekonomiska händelser avspeglas i redovisningen med hjälp av olika redovisningsmetoder, vilket i figuren benämns jämförbarhet med inneboende olikheter. Även om det låter konstigt kan detta leda till förstärkt jämförbarhet på så sätt att om lämplig redovisningsmetod tillämpas på två transaktioner, som i sig har olika ekonomisk innebörd, ska de inte avspeglas på samma sätt. Om transaktionerna är så olika mellan företag ska alltså inte jämförbarhet vara möjlig (Gordon & Gallery, 2012).

Dessa typer av jämförbarhet visar att i de fall då djup jämförbarhet och jämförbarhet med inneboende olikheter uppnås, lever man upp till IASBs mål om jämförbarhet och målet med finansiell rapportering, nämligen att finansiell information ska tjäna som underlag för beslutsfattande. Detta kan dock inte sägas vara fallet med de två andra typerna, ytlig jämförbarhet respektive icke konvergerande jämförbarhet. De två senare typerna visar icke fungerande aspekter av jämförbarhet, vilket minskar användbarheten eftersom det föreligger problem med jämförbarheten (Gordon & Gallery, 2012). I vissa fall innehåller dock normer från IASB alternativa sätt att avspegla en och samma transaktion på. Eftersom denna valmöjlighet finns anser ändå IASB att jämförbarhet uppnås eftersom detta oftast kompletteras med upplysningskrav.

För att uppnå jämförbarhet krävs alltså först att transaktionen återges på ett korrekt sätt och sedan att redovisningsmetoden tillämpas enhetligt inom och mellan företag. Först då kan informationen tjäna som beslutsunderlag för intressenter.

Sedan införandet av IFRS 2005 har målet med jämförbar finansiell information fått nytt uppsving. Studier ifrågasätter dock om IAS-förordningen lett till den jämförbarhet som avsågs (Gordon & Gallery, 2012). Författarna menar att målet med jämförbar information istället kan leda till att olika transaktioner redovisas på ett likartat sätt. Andra studier (se till exempel Haller & Wehrfritz, 2013; Kvaal & Nobes, 2010) visar att tidigare tillämpade standarder, kultur och tradition påverkar hur IFRS tillämpas, vilket inte främjar jämförbarhet.

Nedan redogörs för tidigare studier vars resultat uppvisar olikheter i redovisningen inom och mellan länder, vilket påverkar och till och med hotar jämförbarheten. Dessa studier ifrågasätter om arbetet med att harmonisera normerna verkligen resulterar i att jämförbarhet uppnås. Studierna har genomförts såväl före som efter införandet av IFRS.

En annan målsättning med harmoniserade redovisningsnormer är att uppnå transparens i redovisningen. Problemet enligt Barth och Schipper (2008) är

att det inte finns någon enhetlig definition av transparens. Författarna anser själva att med transparens avses i vilken omfattning de finansiella rapporterna visar den underliggande ekonomin på ett sådant sätt att användarna med lätthet förstår. Definitionen vilar således på två viktiga delar: dels underliggande ekonomi, dels lätthet att förstå. Med företagets underliggande ekonomi avses företagets tillgångar och skulder, förändringen av dessa samt kassaflödet. Tanken med ökad transparens är att företagets handlingsfrihet ska minska vid tillämpning av IFRS, jämfört med om nationella regler tillämpas.

Nedan redogörs för tidigare studier inom harmonisering och praktisk tillämpning av redovisningsnormer. Dessa studier har haft olika ontologiska utgångspunkter, olika syften och tillämpat olika metoder och teorier för sin analys. I de flesta fall har kvantitativ metod använts där bland annat data från företags årsredovisningar samlats in i syfte att testa olika samband. Tidigare forskning har nedan delats in i olika delar utifrån den typ av forskning som genomförts samt studiernas resultat. Syftet med denna indelning är att utifrån tidigare studier identifiera faktorer som kan förklara olikheter i den praktiska tillämpningen av normer. Tidigare studier har bland annat kvantifierat i vilken utsträckning harmonisering skett, vilka redovisningsval företag gör och vilka ekonomiska incitament som kan förklara dessa redovisningsval. Studier har även klassificerat länder i olika kategorier för att förklara olikheter mellan länder i syfte att ta reda på vilken betydelse landstillhörighet, rättssystem, finansiering, kultur, språk, utbildning och yrkeskår har vid tillämpning av redovisningsnormer och vilken betydelse utformningen av normerna och tillsyn av redovisningen har för den praktiska tillämpningen av normerna. Tidigare studier har även tangerat betydelsen av förståelse av redovisning i syfte att uppnå enhetlig tillämpning.

Denna studie fokuserar på enskilda företag inom en koncern och har genomförts "inne i" företagen, dels genom en årsredovisningsstudie över en längre tidsperiod, dels genom intervjuer där fokus är att förklara vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning och vilken betydelse förståelse av redovisning kan ha för enhetlig tillämpning. Resultat från tidigare studier har använts för att visa vilken samlad kunskap som finns och för att precisera denna studies bidrag i form av att utkristallisera vilka faktorer som bedöms påverka den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer. Resultat från tidigare studier har även använts som grund för den sammanfattande analysen i Del V och har där ställts i relation till det resultat som uppnåtts i denna studie. Många faktorer kan utifrån tidigare studier anses vara sammanflätade med varandra och beroende av varandra, varför det är svårt att tala om enskilda faktorer. Tidigare studier har delats in i vilken typ av studie som genomförts och vilka faktorer som studierna visat påverkar praktisk tillämpning av redovisningsnormer. Uppdelningen visar även på

vilka faktorer som hänger samman respektive inte hänger samman med varandra. Indelningen av tidigare studier har skett enligt följande struktur:

- Mätning av harmonisering
- Ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser
- Internationell klassificering
 - landstillhörighet, rättssystem och finansiering
 - skattesystem
 - kultur
 - språk
 - utbildning och yrkeskår
- Princip- kontra regelbaserade normer
- Förståelse av redovisning
- Tillsyn

4.3 Faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer

En viktig aspekt i samband med harmonisering av redovisningsnormer är att harmonisering kan förekomma på olika nivåer. Två utmärkande nivåer är harmonisering på regelnivå, det vill säga ett harmoniserat regelverk – de jure – samt den faktiska tillämpningen av det – de facto. En lagreglerad harmonisering innebär en harmonisering av länders regelverk i syfte att öka jämförbarheten med hjälp av uniforma regler. Att uppnå harmonisering i praktiken är dock svårt på grund av en rad faktorer såsom kulturella, juridiska, politiska och ekonomiska skillnader mellan länder. Dessa, och även andra, faktorer påverkar de facto-harmoniseringen. De jure-harmonisering kan vara lättare att uppnå än de facto-harmonisering. Men det är först när de facto-harmonisering uppnås som vi kan prata om ökad jämförbarhet (Canibano & Mora, 2000).

Normgivning kräver (påbud), tillåter (tillåtelse) eller förbjuder (förbud) att vissa redovisningsmetoder används oberoende av vilken juridisk grund de vilar på. De jure-harmonisering är en viktig del i harmoniseringsarbetet och som exempel kan nämnas införandet av EU-direktiven och IAS-förordningen inom EU. Men längre än så kommer man inte med de jure-harmonisering. Enligt detta perspektiv bortser man från effekter som kan uppstå vid tillämpningen. Enligt d'Arcy (2001) är det viktigt att poängtera att harmonisering även sker på de facto-nivå. Den är faktiskt nödvändig för att målsättningarna med harmonisering ska uppnås.

Kritik som riktas mot harmonisering är svårigheten att uppnå både de jure- och de facto-harmonisering. Trots detta föreligger en uppfattning om att det i samhället finns ett behov av harmoniserade redovisningsnormer. Argumenten för detta är i de flesta fall sammankopplade med att

kapitalmarknaden blir mer effektiv då liknande, eller till och med samma, redovisningsstandarder används över hela världen. Dock krävs det att de tillämpas på ett konsekvent sätt för att syftet ska uppnås (Ball, 2006; Haller & Wehrfritz, 2013; Kvaal & Nobes, 2012; Nobes, 2013; Verriest et al., 2013). André et al. (2012) visar att jämförbarheten förbättrats efter införandet av IFRS, men fortfarande är det svårt att uppnå harmonisering i praktiken.

Det är ibland svårt att avgöra vad som utgör enhetlig tillämpning och inte, eftersom IFRS inte alltid sätter klara gränser. I flera fall ryms flera olika tolkningar inom aktuell norm och så länge tolkningen inte uppenbart strider mot den aktuella normen är det ingen regelöverträdelse. I detta sammanhang ska även nämnas att IFRS inte reglerar varje enskild fråga. Därför krävs det att tillämparen gör egna bedömningar. Inom IFRS utgår man även ifrån att det finns oreglerade frågor eftersom det finns en normhierarki som ska följas i dessa situationer, se IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, p. 7–12.

Om ett antal individer från ett och samma land – eller från flera olika länder – får ett antal transaktioner som ska avspeglas i redovisningen, kommer transaktionerna sannolikt inte att avspeglas på samma sätt. Anledningarna till detta är flera. Även om regelverket som ska tillämpas är gemensamt är inte allting reglerat, vilket innebär att det krävs bedömningar från individerna som ska tillämpa regelverket. Vilka bedömningar som görs beror på ett antal faktorer, exempelvis kopplingen till beskattningen. Ibland är det även så att regelverken skiljer sig inom och mellan länder samt mellan juridisk person och koncernredovisningen. I multinationella företag – som har verksamhet i många länder – kan regelverksskillnader inom ett land, samt skillnader mellan lokala regler och koncernmässiga regler, vara ett problem. Att eliminera skillnader mellan regelverken är ett sätt att minska problemet med att olika individer avspeglar samma eller liknande transaktioner på olika sätt. Men fortfarande kvarstår ett antal skillnader i tillämpning och kanske kommer det alltid att göra så. Så länge IFRS tillåter mer än ett alternativ att redovisa en transaktion på, och så länge det krävs bedömningar och uppskattningar, kommer olika individer och olika företag att presentera liknande transaktioner på olika sätt (Baskerville & Evans, 2011; Roberts, 1995).

Olika redovisningsnormer och olika redovisningspraxis medför behov av harmonisering. Men även om normerna harmoniseras är den praktiska tillämpningen i många fall inte harmoniserad. Det finns ett antal bakomliggande förklaringar till skillnader i redovisningspraxis mellan länder som kan ligga bakom olikartad tillämpning av redovisningsnormer, även när normerna harmoniserats.

Det har genomförts en rad studier kring harmonisering av redovisningsnormer. För en genomgång av trender inom forskningen som ägt rum med avseende på harmonisering av redovisningsnormer mellan 1965 och 2004, se Baker och Barbu (2007). Studier avseende harmonisering av redovisningsnormer har fortsatt även efter införandet av IFRS, för en genomgång av detta se Brown (2011) samt Pope och McLeay (2011). Studierna fokuserar framförallt på att visa om jämförbarhet uppnåtts eller inte samt på vad som påverkar hur normer tillämpas i praktiken och hur detta kan leda till olikheter i praxis. Studierna visar också vad som styr företags redovisningsval. Att gå från normer som varit uppbyggda kring landets legala strukturer och institutionella ramar, till att implementera något som man tidigare inte varit van vid, kan leda till svårigheter vid tillämpandet av dem. Detta kan i sin tur leda till icke enhetlig tillämpning och därmed uppnås inte målen med harmoniseringen (Leuz, Pfaff & Hopwood, 2004).

Tidigare studier har framförallt genomförts med kvantitativ metod och analys av data utifrån företagens årsredovisningar. Vissa studier använder termerna enhetlig tillämpning eller uniformitet för att undersöka om de facto-harmonisering uppnåtts. Med enhetlig tillämpning och uniformitet avses i dessa sammanhang att företagen gör likadant, utan att undersöka de bakomliggande transaktionerna och innebörden av dem. Även omen standard innehåller två alternativ och två företag har valt var sitt av dessa alternativ, anses inte enhetlig tillämpning ha uppnåtts. Dessa studier är trots detta relevanta i syfte att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av normer.

Olika typer av studier har genomförts i syfte att visa problem med att uppnå harmonisering i praktiken. Framförallt har studier genomförts i syfte att mäta harmonisering, klassificera länder i olika kategorier samt forskning som syftar till att undersöka redovisningsval och vad det är som påverkar dessa val. Det som kännetecknar och skiljer de olika studierna åt är framförallt metod- och teorival. Nedan redogörs för resultatet från tre typer av forskningsinriktningar: mätning av harmonisering, ekonomiska incitament och klassificeringsforskning. I dessa studier, vilka baseras på olika metoder och olika teoretisk grund, kan faktorer som förklarar olikheter i tillämpning utkristalliseras. Därför utvecklas beskrivningen av dessa faktorer. Det intressanta är vilka faktorer som går att utläsa från tidigare studier och därför ligger fokus på resultatet av studierna, snarare än på tillämpad metod och teori.

4.3.1 Mätning av harmonisering

Flera studier har genomförts i syfte att mäta internationell harmonisering och jämförbarhet. Sådana studier har genomförts såväl före som efter införandet av IFRS. Problemet med dessa studier är att de inte alltid använder en enhetlig definition på harmonisering och jämförbarhet och därför är det svårt att veta vad som verkligen undersöks i dessa studier (Gordon &

Gallery, 2012; Zeff, 2007). Studierna har genomförts för att mäta de jure- och de facto-harmonisering.

Anledningarna till att studierna fortsatt även efter införandet av IFRS, främst avseende de facto-harmonisering, är flera: standarderna tillåter i vissa fall alternativa sätt att redovisa en transaktion, tillämpningen av standarderna kräver uppskattningar och bedömningar, företag har olika affärsmodeller och verkar i olika omgivningar och olika branscher. Företagen påverkas dessutom av andra institutionella faktorer, vilket påverkar hur en redovisningsnorm tillämpas, och i vissa fall finns incitament att uppnå en viss redovisningslösning såsom att uppnå viss bonus och vissa lånevillkor. För en användare är det omöjligt att veta och förstå vad orsakerna till olika redovisning består i (Cole et al., 2013).

Studier som syftar till att mäta de jure- och de facto-harmonisering har genomförts och genomförs fortfarande med hjälp av kvalitativ metod och statistisk analys där olika index utvecklats för att mäta harmonisering inom och mellan länder. I samband med dessa studier har distinktionen mellan de jure- och de facto-harmonisering vuxit fram. Metoden att med hjälp av index mäta harmonisering utvecklades av van der Tas (1988; 1992) samt Tay och Parker, (1990) och har sedan utvecklats (se till exempel Canibano & Mora, 2000; Hermann & Thomas, 1995; Jaafar & McLeay, 2007; Rahman et al., 2002; Taplin, 2011).

Parker (1996) genomförde en studie för att mäta de jure-harmonisering efter införandet av EUs redovisningsdirektiv. Den studien visade ett antal olikheter gällande hur medlemsländer infört direktivet. Studien visade att de jure-harmonisering inte uppnåtts genom införandet av direktiven. Skillnader förelåg bland annat mellan hur länder infört rättvisande bild. Se mer om rättvisande bild i avsnitt 5.1.3 Även Aisbitt och Nobes (2001) har identifierat olikheter i implementering av rättvisande bild. Olika länder har till exempel infört olika ordalydelser jämfört med vad direktiven anger. Ordelheide (1996) visar att problem uppstod vid införandet av direktiven, eftersom Tyskland skapade nationella tolkningar vid införandet av fjärde direktivet i syfte att få en redovisning som stämde med tysk redovisningstradition. Sett i relation till direktiven ansågs denna tolkning alltför hårt styrd av skatterättsliga överväganden.

Det finns studier som visar att de facto-harmonisering är svårare att uppnå än de jure-harmonisering. Studierna förklarar ofta denna slutsats med att det tar tid att införa en standard på det sätt som det är tänkt. Det räcker inte att en standard är antagen inom EU, inom ett land eller av ett företag (Lasmin, 2011; Taplin, 2011). De jure-harmoniseringen är ett första steg i att uppnå harmoniserade redovisningsnormer och kan uppnås genom

reglering eller spontan harmonisering. Med spontan harmonisering avses att ett företag anammar redovisningsnormer från en annan normgivare eller från ett annat land, trots att de inte är skyldiga att göra det. Spontan harmonisering kan ses som en bekräftelse från företaget på att harmonisering behövs. Studier som undersökt de jure-harmonisering undersöker oftast i vilken grad tillämpade regelverk är jämförbara, medan de facto-harmonisering undersöks genom att studera årsredovisningar (Canibano & Mora, 2000; Parker & Morris, 2001).

Dessa studier har fått kritik bland annat eftersom de index som används anses föråldrade och för att det inte används några enhetliga definitioner på vad harmonisering och jämförbarhet är. Till exempel dras slutsatser i dessa studier att två företag inte är jämförbara och att de facto-harmonisering inte uppnåtts om det ena företaget valt värdering till verkligt värde och det andra företaget valt historiska anskaffningsvärden, trots att redovisningsnormen tillät dessa val vid denna tidpunkt avseende undersökta områden (Aisbitt, 2001; Cairns et al., 2011; Pierce & Weetman, 2002; Taplin, 2011). Dessa studier mäter därför uniformitet, snarare än enhetlig tillämpning.

4.3.2 Ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser

Upprättande av finansiell information är en process av aktiviteter som utförs av individer i företagen. Ju större ett företag är, desto fler individer är involverade. Processen med att upprätta finansiella rapporter ger upphov till ett antal olika redovisningsval. Det är viktigt att förstå dessa val för att kunna förstå utvecklingen av redovisningspraxis. Ett redovisningsval definieras ofta inom forskningen som ett beslut vilket primärt avser att påverka den finansiella information som företaget presenterar för sina intressenter. Utgångspunkten är att redovisningsvalen sker inom ramen för befintliga lagar och övriga normer, i de fall utrymme ges för olika alternativ (Fields et al., 2001).

Det finns studier som undersökt redovisningsval, *accounting choices*, både före och efter införandet av IFRS. Andra termer som kopplas till litteraturen om redovisningsval är *earnings management*¹², företagsledningens opportunist, *big bath*¹³, resultatutjämning och konstruktiv redovisning. Under 1970-talet påbörjade Watts och Zimmerman utvecklingen av ett ramverk som vuxit fram och benämns *Positive Accounting Theory* (se till exempel Watts & Zimmerman, 1990). Detta ramverk har varit utgångspunkten för många studier som undersöker redovisningsval och vad det är som påverkar olika val vid tillämpning av redovisningsnormer i praktiken. Utifrån teorin

12. Eftersom den svenska översättningen förlorar innebörden av begreppet används den engelska benämningen *earnings management*.

13. Eftersom den svenska översättningen förlorar innebörden av begreppet används den engelska benämningen *big bath*.

förstås redovisningsval i termer av val gjorda av opportunistiska chefer, i syfte att optimera ekonomiska konsekvenser för dem själva.

Det är såväl interna som externa krav som leder till att företagen har en benägenhet att redovisa ett visst resultat. Vissa företag vill visa höga resultat för att imponera på aktiemarknaden, medan andra företag vill visa lägre resultat i syfte att kunna öka priserna eller reducera löner och utdelning. Dessa incitament kan skilja sig åt både mellan företag och mellan branscher. Motiven bakom redovisningsvalen delas ofta upp i tre delar. För det första val som orsakas av relationen företaget har med tredje part såsom allmänheten, staten och andra parter som har makten att upprätta lagar och regler som påverkar företaget. För det andra kan motivet till olika val vara att företaget vill visa viss information till kreditgivare i syfte att uppnå goda relationer med banken och erhålla fortsatta krediter. Slutligen kan motiven bestå i viljan att påverka investerare och marknaden.

En stor mängd publicerade studier har utvecklat såväl teorin som den empiriska datan. Empiriska studier undersöker ofta relationen mellan redovisningsval och företagens hävstångseffekt, relaterat till lånevillkor, bransch och företagens storlek samt förekomsten av bonusplaner. Utgångspunkten i studierna är att företagens redovisningsval påverkas av olika aktörers motiv. Ball et al. (2000; 2003) visar även att institutionella faktorer påverkar företagsledningens incitament. Soderstrom och Sun (2007) identifierar i sin studie att företagsledningens incitament kommer från hur kapitalmarknaderna utvecklats och därmed även från ett ökat krav på finansiell rapportering och tillsyn, kapitalstruktur, typ av ägande samt skattesystem. Vissa studier undersöker även de finansiella rapporternas kvalitet, bland annat utifrån förekomsten av *earnings management*. Vad kvalitet innebär är inte entydigt definierat, men generellt sett innebär det att företagen förser intressenter med användbar information (Soderstrom & Sun, 2007). Detta utvecklas dock inte vidare i denna studie.

Denna typ av studier har fortsatt även efter införandet av IFRS, eftersom standarderna i vissa fall tillåter alternativa sätt att redovisa en transaktion, tillämpning av standarderna kräver uppskattningar och bedömningar, företag har olika affärsmodeller, företag verkar i olika omgivningar och olika branscher samt att företagen påverkas av andra institutionella faktorer som påverkar hur en redovisningsnorm tillämpas. I vissa fall finns dessutom incitament att uppnå en viss redovisningslösning för ett visst syfte. Det finns därför motiv till att genomföra liknande studier, trots att ett och samma regelverk tillämpas (Cole et al., 2013). Pope och McLeay (2011) anser att målet med att införa IFRS inom EU inte uppnåtts eftersom företagens incitament att uppnå viss redovisningslösning påverkar tillämpningen.

Aussenegg et al. (2008), Barth et al. (2008) och Chen et al. (2010) visar att införandet av IFRS har lett till mindre *earnings management*.

Barth et al. (2008) menar att detta – och även vissa andra resultat av deras studier – pekar på att finansiella rapporter har bättre kvalitet efter införandet av IFRS, jämfört med tidigare då nationella normer tillämpades. Författarna poängterar dock att detta kan bero på andra faktorer än införandet av IFRS, till exempel förändrade incitament och förändrade ekonomiska villkor. Callao och Jarne (2010) visar i motsats till detta att *earnings management* har ökat sedan införandet av IFRS inom EU.

Oavsett om ökning eller minskning skett visar studierna att det fortfarande förekommer *earnings management*, trots att IFRS tillämpas. Detta visar att redovisningskvalitet inte enbart beror på vilka standarder som tillämpas, utan även på incitamenten hos dem som upprättar finansiella rapporter, revisorer och tillsynsorgan (Amiraslani et al., 2013; Daske et al., 2013). Daske et al. (2013) visar att incitamenten varierar mellan företag beroende på vad man vill uppnå genom att följa IFRS. Vissa företag har en vilja att ändra sina redovisningsincitament i syfte att öka transparensen medan vissa företag har samma incitament som innan de tillämpade IFRS.

Yip och Young (2012) anser att införandet av IFRS har förbättrat jämförbarheten över landgränserna genom att liknande transaktioner numera avspeglas på ett mer likartat sätt. Deras studie visar att jämförbarheten ökat mellan företag över landgränser efter införandet av IFRS, både genom bättre konsekvent tillämpning och bättre kvalitet på den finansiella informationen. Jämförbarheten var bättre i företag från länder med liknande institutionell omgivning, jämfört med företag från länder med olikartade institutionella villkor. Yip och Young (2012) anger att det som är unikt i deras studie, jämfört med andra studier (till exempel Bradshaw et al., 2009; Barth et al., 2011; DeFond et al., 2011; De Franco et al., 2011), är att de gör en uppdelning av empirisk data utifrån att företag från samma bransch benämns likartade företag, medan företag från olika branscher benämns olikartade företag. Sedan undersöks jämförbarheten för de likartade företagen från olika länder och de olikartade aspekterna bland de företag som utgör olikartade företag.

Hjelström och Schuster (2011) har utvecklat tidigare studier om redovisningsval med en intervjustudie i syfte att få ett vidare perspektiv av hur företagsledningens incitament påverkar redovisningspraxis. Resultatet från studien understryker vikten av att förstå att och hur företagsledningens incitament formar redovisningspraxis. Författarna framhäver även att förståelsen av relationen mellan standarder, incitament och praxis är viktig. Genom intervjustudien har de kommit till slutsatsen att det finns olika typer

av incitament som påverkar redovisningsvalen. Redovisningsvalen kan till exempel förklara incitamenten av att leva upp till regelkrav i relation till kostnaden av att göra det, jämfört med tidigare studier som visat att både kostnad och nytta beaktas. Studien visar även att det finns visst tvivel om nyttan överstiger kostnaderna med IFRS. Resultatet visar inte på någon koppling till ersättningssystem, men det menar författarna kan förklaras med att intervjuerna kanske inte fångade upp dessa incitament.

Ball (2006) visar att incitament från såväl företag som upprättar finansiella rapporter som de som utövar tillsyn av redovisningen i form av revisorer, domstolar, reglerare, styrelser, ägare, politiker, analytiker, ratinginstitut och media förekommer på lokal nivå, vilket leder till olikartad tillämpning av IFRS.

4.3.3 Internationell klassificering

Varje lands redovisningsnormer är ett resultat av ett samspel mellan olika faktorer såsom ekonomiska, historiska, institutionella och kulturella. Tidigare forskning (se till exempel Ball et al., 2000; Ball, 2006; Leuz, 2010; Nobes, 2006; 2013; Soderstrom & Sun, 2007; Wysocki, 2011) visar bland annat att följande områden kan påverka såväl utformningen av redovisningsnormer som tillämpningen av dem:

- kultur
- ekonomisk utveckling
- legalt system
- statlig kontra privat reglering
- statligt kontra privat ägande
- typ av finansiering
- politiskt system
- skattesystem
- utbildningssystem
- kunskapsnivå bland de som reglerar och de som producerar redovisning
- yrkeskåren i form av revisorer och redovisare
- tillsyn
- redovisningsteori
- branschtillhörighet
- företagsspecifika faktorer
- finansiella kriser
- inflation

Ett sätt att analysera hur redovisning ser ut i olika länder är att klassificera länder i olika grupper utifrån likheter och olikheter i redovisningen, med ovanstående faktorer som grund. Klassificering av länder i olika grupper kan bland annat underlätta förståelsen av de problem som hör samman med de jure- och de facto-harmonisering. Olika metoder har tillämpats i olika studier som syftar till att klassificera olika länder. Bland annat har Hofstede (1980; 1982; 1984) och Gray (1988) genomfört deduktiva studier i syfte att gruppera länder efter olika kulturella områden.

Även induktiva studier har genomförts för att klassificera länders reglering och praxis utifrån olika faktorer (se till exempel AAA, 1977; d’Arcy, 2001; Frank, 1979; Nair & Frank, 1980; Nobes, 1998b; Zeff, 1971). Ytterligare klassificeringar har skett av Nobes i flera studier. Nobes har utfört en mer hypotetisk klassificering jämfört med andra deduktiva och induktiva studier. Nobes (1983) kritiserar den tidigare empiriska klassificeringen, bland annat på grund av oklarheter kring vad det är som klassificerats, avsaknad av modeller som man kan jämföra det statistiska materialet med, brist på hierarki vad gäller omfattningen av skillnaden mellan länder samt bristfälliga bedömningar avseende viktiga särskiljande faktorer.

Nobes (1983) kritiserar därmed såväl data som metodval i dessa studier. På grund av dessa brister ansåg Nobes att det fanns ett behov som baserades på utveckling av redovisningspraxis och på variabler vilka har orsakat skillnader mellan olika praxis. Modellen publicerades första gången 1980 och har utvecklats sedan dess. Klassificeringen visar olika faktorer som styr hur länder klassificeras. Det som är intressant för studien i denna avhandling är dock inte vilken kategori det ena eller andra landet anses tillhöra, utan istället de faktorer som identifierats i tidigare studier och som anses påverka utvecklingen av redovisningspraxis – och som därmed skulle kunna förklara vad som påverkar den praktiska tillämpningen i företag.

Ytterligare kritik som framförts av till exempel Roberts (1995) är att klassificeringen utgår från att ett land tillhör en kategori, trots att praxis kan variera inom ett land. Praxis kan variera inom ett land på grund av att olika redovisning tillämpas av olika företag, till exempel på grund av deras storlek, samt att olika regelverk tillämpas av olika företag. Författaren menar även att praxis kan variera inom landet på grund av att de individer som upprättar den finansiella informationen är olika. Det ska dessutom tilläggas att studier avseende klassificering av länder genomförts då det förelåg olika grad av harmoniserade normer. Nobes (2013) anser dock att hans klassificering bibehålls även efter införandet av IFRS.

Nobes sätt att klassificera länder har utvecklats i ytterligare studier (d’Arcy, 2001; 2004; 2006; Nobes, 1998a; 1998b; 2004; 2006; 2013). Dessa studier

visar att vissa faktorer är mer betydelsefulla än andra. Klassificeringsforskning har även gjorts över tid för att visa om länder förflyttat sig mellan olika grupper i takt med att normgivningen ändrats (Nobes, 2006; 2013; Sellhorn & Gornik-Tomaszewski, 2006). I och med införandet av IFRS fanns risk att klassificeringen inte längre var relevant eftersom alla länder inom EU samt andra länder tillämpar samma normer. Kvaal och Nobes (2010; 2012), Nobes (2013), Nobes och Zeff (2008) samt Zeff (2007) visar dock att skillnader mellan länder kvarstår även efter införandet av IFRS. Skillnaderna kan fortfarande förklaras med att det föreligger skillnader i legala system mellan länder, sambandet mellan redovisning och beskattning, finansieringssystem samt tillsyn. Skatteregler kan fortfarande påverka redovisningen i juridisk person, vilket kan slå igenom i koncernredovisningen.

Ett annat problem är att alla länder som säger sig följa IFRS inte följer IASBs version av IFRS, eftersom vissa landanpassningar har skett. I EU krävs till exempel en viss antagningsprocess som innebär att inom EU följer företagen EU-IFRS. Vissa andra länder gör sina egna tillägg och har därför landspecifik IFRS. Även om skillnaderna till full IFRS inte är så stora föreligger skillnader i regelverken, vilket ger skillnader i praxis och försvårar jämförbarheten. Nobes (2013) visar att praxis varierar även efter införandet av IFRS och att jämförbarhet därför inte uppnås. Några faktorer som påverkar praxis anses enligt Nobes (2013) vara att olika versioner av IFRS tillämpas runt om i världen, att olika översättningar av IFRS förekommer, att IFRS inte har detaljerade regler på alla områden varför till exempel tidigare lokala regler tillämpas, att olika val sker inom ramen för IFRS, att olika bedömningar görs inom ramen för IFRS samt att tidigare olikheter i praxis lever kvar. Nationella traditioner kan fortfarande förklara variationer av principval inom IFRS mellan länder (Kvaal & Nobes, 2010).

Ytterligare ett problem är nationalismen. Nationalismen gestaltar sig själv genom en ovilja att ge upp den egna överlägsenheten och vanligtvis starka traditionsbundna normer, för att anamma utländska normer och underkasta sig dessa. Nationalismen kan även visa att det förekommer en ovilja att ändra redan befintlig redovisningspraxis. Denna ovilja kan existera på flera nivåer såsom i företagen eller i landet som har en rädsla att förlora sin egen suveränitet. En annan sida av nationalismen, som förhindrar enhetlig tillämpning, kan vara avsaknaden av kunskap och intresse för såväl de inhemska redovisningsnormerna som för de harmoniserade normerna (Kvaal & Nobes, 2010; Nobes, 2011).

Jafaar och McLeay (2007) visar att faktorer såsom landstillhörighet, företags storlek, branschtillhörighet och antal börser som företaget är noterat på påverkar företagets redovisningsval. Landstillhörigheten är dock viktigare än branschtillhörighet. Författarna varnar även för att forskning som

fokuserar på att klassificera länder utifrån olika faktorer – vilka påverkar hur praxis utvecklas mellan länder – inte fångar upp att olikheter i praxis inom eller mellan länder kan förklaras av olikheter i den underliggande ekonomiska transaktionen. Därför kanske det inte är olikheter i praxis som hämmar jämförbarheten, utan olikheter i underliggande transaktion.

Landstillhörighet, rättssystem och finansiering

För att kunna härleda en del av svårigheterna med att harmonisera redovisningsnormerna i praktiken är det viktigt att ha förståelse för att olika länder tillämpar och stiftar lagar på varierande vis, det vill säga tillhör olika redovisningstraditioner. Forskning som bedrivs i syfte att klassificera länder har ofta dessa redovisningstraditioner som bas för sin klassificering.

Det finns framförallt två olika synsätt på hur lagar och lagstiftning ska bedrivas respektive upprätthållas. Dels det formalistiska som ofta benämns *code law* eller *civil law*, dels det icke formalistiska som ofta benämns *common law* eller *case law*. Det förstnämnda är främst baserat på den romerska rätten och har därifrån utvecklats vid europeiska universitet. Länder som har detta system tillhör det kontinentala synsättet, ofta även benämnt kontinentaleuropeisk redovisningstradition. Systemet innebär att de flesta tänkbara redovisningsfall regleras i lagen. Traditionen kännetecknas även av redovisningslagstiftningens koppling till beskattningen och koppling till borgenärsintresset. Tolkningens förväntas lagens bokstav följas. Detta system tillämpas främst i Sverige, Frankrike, Italien och Tyskland.

Det icke formalistiska systemet bygger sitt rättssystem på ett fåtal utgivna lagar av övergripande karaktär. Dessa så kallade ramlagar tolkas sedan av domstolar vilket i sin tur innebär att det skapas prejudikat som sedan används som ett komplement till de mer generella ramlagarna. Inom redovisningen tillämpas framförallt detta system i Storbritannien, där systemet anses ha sitt ursprung, USA och Canada. Common law-synsättet brukar sägas skapa ett svar – genom prejudikat – för hur en specifik situation ska tolkas och bedömas, istället för att skapa en generell lag för framtida bruk. Det finns därför inte precisa regler för hur företag ska redovisa eller presentera sina finansiella rapporter. Den redovisning som skapas i länder med detta synsätt styrs inte heller av precisa lagtexter, utan istället av andra intresseorganisationer – framförallt revisionsprofessionen – som formats för att skapa praxis för redovisningen. Länder med detta system anses tillhöra den anglosaxiska redovisningstraditionen.

Hur företag finansieras är en faktor som påverkar hur normer tillämpas med syftet att förse intressenterna med den finansiella information som efterfrågas. Olika finansiärer har olika behov av information, vilket påverkar

hur företag utformar sin redovisning. Finansieringen är också en parameter som ligger till grund för hur länder klassificeras, se ovan. Företag från olika länder har olika sätt att finansiera sina verksamheter, vilket vanligtvis bottnar i kulturen. För att nämna två ytterligheter finns det företag från kulturer, såsom Frankrike och Italien, som enligt tradition vanligtvis antingen skaffar kapital från banker eller till större delen är familjeägda. I kontrast till detta finns företag från länder såsom USA och Storbritannien, vilka till största delen förlitar sig på att många privata småsparare ska finansiera verksamheten. Olika intressenter kräver och önskar olika sorters finansiell information. Ett typiskt italienskt eller franskt företag och dess finansiärer är framförallt intresserade av företagets fortlevnad och betalningsförmåga. Detta i motsats till ett typiskt brittiskt eller amerikanskt företag, vars finansiärer är mer intresserade av företagets resultat och utdelning.

Indelning av länder utifrån olika finansieringskällor har förändrats under årens lopp i takt med kapitalmarknaden vuxit sig allt starkare i olika länder. Ju starkare kapitalmarknad och ju mer spridd ägarkrets, desto högre krav ställs på tillgång på finansiell information. Finansieringsformen anses utgöra en viktig faktor som kan förklara skillnader i finansiell rapportering, såväl på de jure- som på de facto-nivå. I länder som har starka kapitalmarknader och där företagen har utbrett ägande är redovisningen inriktad på att tjäna som beslutsunderlag för investerare, vilka framförallt vill ha information om företagets lönsamhet och företagsledningens prestationer. I länder med svagare kapitalmarknader och där företagen finansieras via långivare, främst banker, efterfrågas istället kreditbaserad information.

Det kan noteras att det är svårt att exakt ange i vilket system som olika länder hör hemma, eftersom detta utvecklats över tid genom harmoniserade redovisningsnormer. För svensk del kan man anse att en förskjutning skett från *code law* till *common law* genom tillkomsten av årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, som ramlag. Å andra sidan innebär ÅRL mer nerskrivna regler än vad som tidigare fanns i Sverige.

Tidigare studier visar att företags och länders tidigare redovisningstraditioner påverkar hur företagen tar till sig nyheter inom redovisningen och hur nyheterna tolkas och sedan tillämpas. Olika länder har olika traditioner och har olika sätt att se på redovisningen. Dessutom väger redovisningens grundläggande principer olika tungt i olika länder. Den historiska framväxten av redovisning i landet har därmed avgörande betydelse för hur normer tillämpas. Till exempel kan man förvänta sig att det är lättare för individer från angloamerikanska länder att ansluta sig till den internationella normgivningen, eftersom det föreligger likheter mellan internationella normer och deras egna nationella normer. Och i motsats till detta måste individer och företag från annan nationell bakgrund lära sig något nytt (Botzem, 2014).

Haller och Wehrfritz (2013) visar att tillämpningen av IFRS påverkas av tidigare tillämpade redovisningsnormer och att internationella skillnader kvarstår även efter införandet av IFRS. Studien visar att de principval som sker inom ramen för IFRS inte har förändrats efter införandet av IFRS, eftersom tidigare tillämpade principer kvarstår i den mån de ryms inom IFRS. Företagen tenderar alltså att leva kvar i tidigare redovisnings-traditioner, vilket innebär att internationella olikheter kvarstår i finansiella rapporter även efter införandet av IFRS. Ytterligare studier visar att internationella skillnader kvarstår på grund av tidigare använda normer och att dessa fortfarande måste tillämpas i juridisk person (Gee et al., 2010; Kvaal & Nobes, 2010). Hur redovisningspraxis utvecklas påverkas alltså av hur normgivningen ser ut eller sett ut nationellt. Även hur regleringen sker, om det sker via staten och/eller privata normgivare samt vilka organisationer som kan påverka normgivningen, och även finansieringen av normgivningen, påverkar tillämpningen av normerna (d'Arcy, 2001; 2006).

Skattesystem

Även det varierande inflytande som skattesystemen har på respektive lands redovisning har stor betydelse för tillämpning av redovisningsnormer. Olika skattelagstiftning och olika tillämpning av denna innebär redovisningsmässiga skillnader mellan olika länder. I vissa länder använder man sig av ett skattesystem parallellt med redovisningen, medan skattereglerna i andra länder har större inflytande över redovisningen. Hur kopplingen mellan redovisning och beskattning ser ut i olika länder är svårt att säga, men generellt sett kan sägas att Sverige och Tyskland är två länder där sambandet anses starkt medan USA och Holland är exempel på länder med svagt samband. I länder med starkt samband mellan redovisning och beskattning får utvecklingen av redovisningen ofta stå tillbaka (Brüggemann et al., 2013; Nobes, 2006; 2013).

Numera tar sambandet mellan redovisning och beskattning framförallt sikte på redovisning i juridisk person men i vissa länder påverkar det även koncernredovisningen, vilket historiskt sett har varit fallet även i Sverige. Skattereglerna kan slå igenom direkt eller indirekt. Direkt i juridisk person där man till exempel önskar göra så höga avsättningar som möjligt för att få dem avdragsgilla skattemässigt. Detta kan sedan slå igenom även i koncernredovisningen (Nobes, 2013). Även Zeff (2007) visar att företag styr sina redovisningsval i syfte att uppnå skatteminimering, vilket kan slå igenom även i koncernredovisningen.

Länder som har stark koppling mellan redovisning och beskattning samt länder där kreditgivare i form av banker är en viktig intressent, har en tendens att tillämpa högre grad av försiktighet. I länder med stark koppling mellan redovisning och beskattning är det vanligt förekommande

med vinstutjämning, vilket bland annat inkluderar redovisning av allmänna reserver (Botzem, 2014). Studier som genomförts för att undersöka vilken påverkan skatteregler har på redovisning i olika länder visar att i vissa länder påverkas redovisningen mer av beskattningen än i andra. Det är därför lämpligt att ha två oberoende uppsättningar av regler för skatt respektive redovisning, eftersom dessa två områden har två olika syften. Skatteregler fokuserar på att inträffade intäkter ska beskattas rättvist och mätas på ett objektivt sätt. Redovisningen däremot, syftar till att tjäna som beslutsunderlag för olika intressenter, såsom investerare som ska kunna förutsäga framtida kassaflöden (Rammert, 2010).

En förklaring till att företag lever kvar i tidigare redovisningstraditioner är just kopplingen till beskattningen och att man vill minimera skillnaderna mellan koncernredovisningen och skatteredovisningen så länge som värderingsfrågorna påverkar beskattningen. Anledningen till detta är att det kan vara svårt att förklara att en och samma transaktion redovisas på två sätt, på ett sätt i deklarationen tillika juridisk person och på ett annat i koncernredovisningen (Rammert, 2010). Det kan även reducera antalet poster som kräver redovisning av uppskjuten skatt vilket företag anser förenkla redovisningen (Gee et al., 2010). Busse von Colbe (2001) och Hahn (2001) understryker problemen med att redovisningen nationellt är kopplad till annan rätt, till exempel skatterätt. Ett av problemen anser de vara att olika principer tillämpas i juridisk person respektive koncernredovisningen. Att ha samma principer i juridisk person och koncernredovisningen skulle underlätta upprättandet av koncernredovisningen och även förbättra kvaliteten på koncernredovisningen. Om IFRS inte accepteras nationellt måste alla involverade parter – såsom individer på företag, revisorer och användare – hantera olika uppsättningar av regler som måste uppdateras, tolkas, läras och tillämpas (Währisch, 2001).

Kultur

Redovisningen har historiskt sett utvecklats på olika sätt världen över. Denna utveckling kan även påverka hur man inom ett land fortfarande ser på redovisningen, även om en mängd förändringar skett under tiden. Historiskt sett har ett antal länder lämnat viktiga bidrag till utvecklingen på redovisningsområdet. På 1300- och 1400-talet kom de viktigaste bidragen från italienska städer. På 1800-talet tog Storbritannien ledningen i frågor om redovisning, men blev under 1900-talet passerat av USA. Detta har lett till att engelska som språk har blivit redovisningens världsspråk. Dock föreligger internationella skillnader genom att redovisningen påverkas av sin omgivning, inkluderat den kultur som härstammar från det egna hemlandet.

Kultur innefattar en mängd samhällsvärderingar som förses med institutionella former och praxis. Ett lands kultur påverkar varje individ och hur

denne agerar (Nobes, 2011). Individens förståelse av redovisning är en del av kulturen och det är ibland svårt att skilja förståelse från kultur. Nedan redogörs för viss typ av forskning som bedrivits avseende hur kultur driver en viss praktik. Det finns ytterligare studier som behandlar kulturens påverkan på redovisningens praktik, till exempel Zeff (2007). Eftersom resultat från dessa studier ligger nära det förståelsebegrepp som används i denna studie redogörs för dessa studier nedan i avsnitt 4.3.5 Förståelse av redovisning

Utformningen av redovisningen påverkas av verksamhetens omgivning, inklusive kulturen i det land där företaget verkar och redovisningen upprättas. Hofstede (1980) utvecklade en modell som förklarar hur kultur skiljer en individ från en annan genom att gruppera individer i olika grupper. Hofstedes (1980; 1982; 1984) studier är omfattande och bygger på data från över 100 000 anställda i ett multinationellt företag fördelat på 40 länder. Studierna visar att kulturen innehåller sociala värderingar vilka driver en viss praktik. De sociala värderingarna anses ha utvecklats redan i barndomen inom familjen och har sedan förstärkts i skola och organisationer. Forskningen syftade på att upptäcka vilka kulturella komponenter som är mest betydelsefulla för hur människor uppför sig i arbetet i en organisation.

Hofstedes definition på kultur innebär att kultur inte är något som kännetecknar individer utan kultur är något kollektivistiskt. Kulturen är något som finns i människors medvetande och är därför bara synlig genom människors uppförande. Slutligen anses kulturen bara vara intressant i den omfattning den skiljer sig åt mellan olika människor och uttrycker något som vissa har och andra inte har. Hofstede (1982) menar att kultur är för det mänskliga kollektivet samma sak som personligheten är för individen.

Hofstedes modell har sedan använts och utvecklats i andra studier. Till exempel har Gray (1988) visat att sociala värderingar får institutionella konsekvenser och påverkar bland annat olika legala och politiska system. Kulturen i ett land påverkar hur individer anser att samhället ska se ut och hur man interagerar med olika substrukturer i samhället. Redovisningen anses utgöra en sådan substruktur. Detta har i sin tur utvecklats genom Salter och Niswander (1995). Även om Hofstedes modell som undersöker hur kultur påverkar redovisningspraxis är gammal så genomförs fortfarande studier på området.

Språk

Ytterligare svårigheter vid harmonisering av redovisningsnormer är enligt Nobes (2011) och Rezaee et al. (2010) språkbarriärer. Redovisning anses vara företagets språk, och frågan är om alla redovisare världen över kan prata samma språk. Språkbarriären bottnar i den betydelse ord och uttryck får i andra kulturer och språk. Språkproblematiken ligger dock

troligtvis mestadels i ett accepterande av ett universellt redovisningsspråk och ett frångående från traditionella redovisningstermer inom respektive land (Nobes, 2011).

Enligt Baskerville och Evans (2011) samt Evans (2004) har språket stora effekter på hur vi tänker när vi tar till oss redovisningsnormer. Risken för missuppfattning är stor när tekniska termer översätts till andra språk. Författarna menar att språket hänger samman med kulturen och påverkar därför förståelsen och hur vi tänker. Tidigare invanda mönster och kulturella faktorer påverkar hur företag tar till sig och implementerar en standard och även hur intressenterna tolkar de finansiella rapporterna. Invanda mönster styr tänkandet och förståelsen av redovisningen, vilket påverkar tillämpning av redovisningsnormer. Språket är även viktigt utifrån nationell lag. En lag som använder en term med viss betydelse kanske får en ny betydelse genom en ny redovisningsnorm. Till exempel kan länder som har samband mellan redovisning och beskattning ha använt en term med viss betydelse tidigare och nu används samma term men med annan betydelse.

Företagens finansiella rapporter är ett medium för att kommunicera ekonomisk information – ett ekonomiskt språk. Precis som länders vanliga språk vuxit fram och används och förstås av de individer som kan språket, och som tillhör samma kulturella grupp, är det med det ekonomiska språket. Det ekonomiska språket har en gång i tiden tagits fram för att förstås i den miljö de finansiella rapporterna då användes. Följaktligen har nationella redovisningsnormer tagits fram för lokalt syfte – såsom underlag för investerare, skattemyndigheten i landet och banker – och inte för att kommunicera över landgränser eller mellan kulturer. Därför har nationella normgivare inte behövt ta hänsyn till alla faktorer på det sätt som krävs när normer tas fram som ska fungera globalt. Om den finansiella informationen sprids utanför det kulturella område som den tagits fram för så leder det nästan direkt till missuppfattningar redan när kommunikationen startar, eftersom sändare och mottagare av den finansiella informationen är olika. Detta gäller inte bara användare av finansiella rapporter.

Problemet är detsamma för de individer som ska upprätta finansiella rapporter och tillämpa internationella normer. Normerna är framtagna för ett visst syfte och i en miljö som alla tillämpare inte är bekanta med. Figur 4.2 visar hur kommunikation av redovisningsnormer och redovisning kan leda till missuppfattningar, på grund av olikheter mellan de som tagit fram informationen och de som tar emot den. Detta visar en svårighet då företag från olika länder ska tillämpa samma redovisningsnormer och svårigheten att kommunicera med intressenter som inte har samma språk (Haller & Walton, 2003).



Figur 4.2 Svårigheter med att uppnå harmoniserade redovisningsnormer, enhetlig tillämpning av normerna samt användning av redovisningsinformation. (Bearbetning av Haller & Walton, 2003)

Evans (2004), Nobes (2013) och Zeff (2007) anser att det finns språksvårigheter med IFRS. I samband med att IFRS översätts till olika språk, bland annat inom EU, försvinner ibland innebörden och betydelsen av vissa termer. Olika termer får till exempel olika innebörd beroende på hur översättningen blir. Baskerville och Evans (2011) samt Dahlgren och Nilsson (2012) visar att vissa termer och begrepp kanske inte ens går att översätta utan att förlora i innebörd eller få en annan innebörd. Inom EU är det den version av IFRS som antagits av Europeiska kommissionen, och översatts till alla medlemsländers språk, som är den version som gäller. Språksvårigheter har även visats i tidigare forskning avseende *true and fair view* och *fair presentation*. Variationen av tolkning och förståelse avseende begreppet *true and fair view* mellan länder och över tiden påvisar svårigheter och problem med harmonisering i praktiken (Aisbitt & Nobes, 2001; Nobes, 2006; Zeff, 2007).

Utbildning och yrkeskår

Tidigare studier visar att utbildningsnivån hos de som producerar och reviderar finansiell information är en viktig faktor som påverkar tillämpning av redovisningsnormer. Införandet av komplicerade redovisningsnormer kan vara mer till skada än nytta om de tolkas på ett felaktigt sätt. Även styrkan och storleken på yrkeskåren i form av revisorer är en faktor som påverkar tillämpning av redovisningsnormer (Heidhues & Patel, 2012).

Heidhues och Patel (2012) har uttryckt oro över hur kunskapsnivån ska upprätthållas avseende IFRS, både gällande studenter och gällande professionella aktörer såsom revisorer och de som upprättar redovisning. Författarna anser att utbildning är viktigt för att upprätthålla tillämpningen av IFRS. Dessutom uppfattas IFRS som relativt komplexa jämfört med tidigare nationell normgivning i många länder och ytterligare komplexitet uppstår genom frekventa omfattande förändringar och därför finns utbildningsbehov (Fox et al., 2013). Chand et al. (2012) och Tsakumis (2007) visar att utbildning påverkar de bedömningar som görs när en redovisningsstandard tillämpas.

Utbildningen försvåras även av att IFRS är principbaserat, vilket inte alla länder är vana vid. Detta påverkar hur man lär ut och hur man lär sig. Detta gäller alla involverade, till exempel lärare, studenter, revisorer, individer på företagen och analytiker. Det är framförallt svårt att lära ut hur bedömningar ska göras. Det krävs en förståelse av såväl Föreställningsramen som enskilda standarder och det räcker inte med att titta på enskilda specifika krav i en standard, utan allt måste ses som en helhet (Hodgdon et al., 2011). Detta påtalas även av IASB själva som i samband med utkast till ny Föreställningsram i juli 2013 skickade ut en separat pressrelease där det framgick att Föreställningsramen inte är någon teoretisk övning för redovisningsnördar utan påverkar alla, inte minst analytiker eftersom Föreställningsramen bland annat är en grund för utformning av framtida ändringar i och nya IFRS (IASB 2013c).

Hodgdon et al. (2011) förespråkar en undervisningsmodell där man ska lära sig hur man identifierar om det föreligger behov av bedömningar, och i sådana fall vilka bedömningar som krävs, snarare än att memorera innehåll i standarder och vilka bedömningar som gjorts historiskt. Även Rezaee et al. (2010) och Jackling et al. (2012) påtalar behovet av undervisning inom IFRS för olika yrkeskårer. Undervisningen måste fokusera på att IFRS innebär principbaserade normer. Principbaserade normer innebär enligt Jackling et al. (2012) att det kan finnas flera lösningar på en och samma

redovisningsfråga. Detta kräver bedömningar av tillämparen och att argument måste finnas för vald redovisningslösning. Tonvikten måste alltså ligga på att förstå underliggande transaktion och relevant standard, snarare än enskilda regler. Ett sådant synsätt på utbildning finns redan hos juristerna. En advokat är inte tränad till att utantill lära sig varenda lag. Fokus ligger istället på det grundläggande och principiella planet, inte på specifika detaljer och regler. Om den modellen fungerar inom juridiken måste den också fungera inom redovisning (Jackling et al., 2012; Sunder, 2010). Motsvarande framfördes av Shoentahl (1989) redan i slutet på 1980-talet. Författaren drar slutsatsen att det är viktigt att beakta vilken inriktning utbildningen har eftersom kulturella olikheter i utbildningen leder till olika kunskaper och därför finns ett behov av harmoniserad utbildning.

4.3.4 Princip- kontra regelbaserade normer

En stor fråga i normgivningsarbetet är avvägningen mellan flexibilitet och detaljstyrning. För att strama åt flexibiliteten förs det fram att fler tolkningar och vägledningar behövs. Anledningen är att det i vissa fall är oklart hur IFRS ska tillämpas. Det är svårt att göra en avvägning avseende detaljgraden på normgivningen. Mindre detaljstyrda normer kräver mer bedömningar av de som tillämpar normerna och högre grad av förståelse, jämfört med mer detaljstyrda normer där bedömningarna minskar och förståelsen inte spelar lika stor roll. IFRS syftar till att vara principbaserade normer. Normerna innehåller principer som ska vara tillämpbara på varje transaktion i den ekonomiska kontext som transaktionen sker. Fördelarna med att ha principbaserade normer är att substansen av transaktionen kan avspeglas. Ingen transaktion är den andra lik och därför krävs principbaserade normer. Bland nackdelarna med principbaserade normer framhålls bland annat att olika företag kan redovisa liknande transaktioner på olikartat sätt (Bradbury & Schröder, 2012; Schipper, 2005).

Det är dock inte helt klart vad som avses med principbaserade kontra regelbaserade normer. I ordens allmänna betydelse kan man tänka sig att en princip utgör en ram eller grund för hur något ska göras, snarare än en klar anvisning. I svensk juridisk litteratur finns det enligt Strömholm (1996) inte heller någon entydig definition men gränsen mellan regel och princip anses ofta i svensk rätt vara att regler är sådana direktiv som bestämmer lösningen på ett problem med hjälp av en uppsättning av tillräckliga villkor för att kunna lösa problemet, medan principer pekar på omständigheter som det åligger rättstillämparen att beakta. Detta sammanfattar författaren med att det är fel att avvika från en regel när de förhållanden som regeln avser existerar, medan man kan avvika från principerna om man har goda skäl att göra det. Antingen följer man alltså reglerna eller inte, men en princip kan man följa i större eller mindre utsträckning.

Dessa definitioner gäller dock inte med självklarhet inom internationell redovisningsnormgivning. Redovisningsforskning har lyft fram vissa egenskaper som är karaktäristiska för principbaserade normer, dock är inte egenskaperna entydiga i alla studier (Bradbury & Schröder, 2012). Tidigare studier anger bland annat att regelbaserade normer ska uppfattas som mer detaljerade och innehåller många undantag (Nelson, 2003; Schipper, 2003), medan principbaserade normer innehåller högre krav på bedömningar (Benston et al., 2006). Studier visar att principbaserade normer innehåller färre regler, färre tröskelvärden och färre undantag. Regelbaserade normer har normalt sett fler undantag från de generella begreppen i Föreställningsramen. För att bedöma om redovisningsnormer är regel- eller principbaserade måste olika normer sättas i relation till varandra.

Ofta framhävs att FASBs normer är regelbaserade, medan IASBs normer är principbaserade. Detta stämmer i viss utsträckning men man kan aldrig säga att normerna är helt och hållet det ena eller andra, utan snarare att vissa normer har större inslag av regler än av principer och vice versa. Ett exempel är intäkter där US GAAP specificerar regler för olika branscher och transaktioner, medan IFRS främst har två huvudsakliga standarder (Schipper, 2003).

Till skillnad från regelbaserade normer kräver principbaserade normer i stor utsträckning bedömningar för att kunna uttrycka substansen av transaktionen. Principbaserade normer innebär dock inte att tillämparna har full frihet att redovisa hur de vill, utan det är principerna i respektive standard och Föreställningsramen som ska forma redovisningen. Fördelarna med principbaserade normer är att det möjliggör bedömningar så att substansen av den ekonomiska transaktionen kan avspeglas, vilket bör leda till högre kvalitet på de finansiella rapporterna. Nackdelarna kan ur vissa perspektiv vara att det krävs bedömningar och att det inte finns tillräckliga riktlinjer för hur man ska göra. Detta kan innebära att bedömningarna blir av låg kvalitet, antingen på grund av ledningens incitament eller på grund av att bedömningarna är svåra att göra (Bradbury & Schröder, 2012; Schipper, 2003).

Tanken med den principbaserade normgivningen är att normerna ska vila på en gemensam grund i form av upprättade föreställningsramar såsom redovisningens syfte och redovisningens principer. En fördel med principbaserade normer är enligt Benston et al. (2006) att företagsledningens kunskap om den egna verksamheten kan avspeglas i redovisningen, eftersom det finns utrymme för bedömningar. Problemet ligger dock i att koppla en enskild redovisningslösning till dessa övergripande principer. Författarna menar att det finns en risk med principbaserade normer eftersom olika företag gör olika bedömningar, vilket kan leda till olikheter i tillämpning.

Men även detaljregleringen har problem i och med att det inte finns utrymme för individuella bedömningar i de fall som en specifik situation inte finns reglerad. En detaljreglering kan omöjligen täcka in alla potentiella situationer som olika verksamheter kan ställas inför. Detta blir lättare med principbaserade normer, samtidigt som tolkningsutrymmet kan leda till försämrad jämförbarhet då olika företag kan redovisa likartade händelser på olika sätt om de tolkat reglerna olika (Benston et al., 2006).

Eftersom IFRS innehåller grundläggande principer anses flera områden oreglerade och det saknas därför praktisk vägledning för hur normerna ska tillämpas. På grund av detta anser Ball (2006) och Schipper (2005) att det finns en risk att tillämpare och revisorer söker vägledningen någon annanstans, såsom i lokala normer eller US GAAP, vilket innebär att IFRS inte tillämpas på ett enhetligt sätt. Nobes (2013) poängterar att eftersom tillämpningen av IFRS kräver att bedömningar görs så leder tillämpningen till olikartad praxis. Han nämner bland annat att normhierarkin i IAS 8 lämnar stort utrymme för bedömningar, vilket leder till olikartad praxis.

Utöver att definitionen av principbaserade normer har diskuterats i tidigare studier har de internationella revisionsbyråerna satt samman vissa kriterier för vad de anser karakteriserar principbaserade normer. Dessa kriterier är 1) Korrekt återgivande av den ekonomiska substansen av transaktionen, 2) Lyhördhet över användarnas behov av överskådlighet och transparens, 3) Konsistens med en tydlig föreställningsram, 4) Baserade på ändamålsenligt definierat mål som riktar sig till en bred krets av intressenter av redovisningen, 5) Tydligt skrivna, koncisa och enkelt språk samt 6) Tillåter rimliga bedömningar (DiPiazza et al., 2008).

Nobes (2013) delar in principval inom IFRS i två typer. Dels uppenbara val som han benämner *overt*, dels förtäckta val som han benämner *covert*. De uppenbara valen är val som framgår av en standard, medan de förtäckta valen är val som inte explicit framgår av en standard utan istället kräver bedömningar av företagen och som därmed indirekt omfattar ett val utifrån företagets preferenser. Som exempel på uppenbara val kan nämnas IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* som tillåter anskaffningsvärde-metoden eller omvärderingsmetoden. Exempel på förtäckta val kan till exempel vara vilka utgifter som kostnadsförs respektive aktiveras på en tillgång där det enbart finns vissa kriterier som ska följas. Dessa val är oftast svåra att utläsa ur årsredovisningen, medan de uppenbara valen oftast framgår bland redovisningsprinciperna. De förtäckta valen inkluderar även många områden som kräver uppskattningar och bedömningar, såsom att fastställa ett verkligt värde och nettoförsäljningsvärde.

4.3.5 Förståelse av redovisning

I syfte att undersöka hur förståelse av redovisning varierar inom en koncern fokuseras på förståelse i studiens intervjustudie och analys. Detta för att visa hur individers förståelse av redovisning kan variera inom en koncern, vilket kan påverka tillämpningen av redovisningsnormer. Några tidigare studier har identifierat förståelse som ett problem för att uppnå enhetlig tillämpning. Tidigare studier har dock inte använt någon entydig definition av vad som avses med förståelse och förståelse av redovisning.

I denna studie är förståelsebegreppet centralt, och då mer specifikt förståelse av redovisning. Förståelse av redovisning är svårt att helt särskilja från ovan beskrivna faktorer. Förståelse kan till exempel hänga samman med språk och hur begrepp förstås, till exempel förståelse av innebörden av principbaserade normer. Vissa studier har särskilt framhållit vikten av förståelse kopplat till hur det påverkar enhetlig tillämpning. Nedan redogörs för tidigare studier som ligger nära det förståelsebegrepp som är centralt i denna studie.

Zeff (2007) argumenterar för att skillnader i kultur påverkar utformningen av redovisningen och eftersom kultur skiljer sig åt mellan länder leder det till olikheter i tillämpning. Olika kulturer visar sig genom företagskultur, redovisningskultur, revisionskultur samt regleringskultur. Med företagskultur avser författaren att det finns olikheter världen över avseende hur man gör affärer. I vissa länder struktureras affärer utifrån skatteskäl och om skattereglerna ser olika ut mellan olika länder konstrueras affärerna på olika sätt. Med redovisningskultur avses att redovisningen ser olika ut i olika länder och påverkas av olika saker, till exempel skatt. Vissa länder tillämpar till exempel inte successiv vinstavräkning på entreprenadkontrakt, utan istället sker vinstavräkning vid en senare tidpunkt av skatteskäl. När dessa företag ska tillämpa IFRS har de ingen erfarenhet av successiv vinstavräkning. Istället tillämpar de fortfarande gamla tänkesätt även vid upprättande av koncernredovisning enligt IFRS eftersom det är deras sätt att se på redovisning i sitt hemland. Även revisionskulturen är viktig att beakta. Hur ser till exempel revisorerna på avvikelser från redovisningsnormer och vilken syn har man på jämförbarhet i respektive land? Slutligen spelar även regleringskulturen en viktig roll, det vill säga vilka traditioner det finns i respektive land avseende reglering. Tas normerna fram av stat och/eller privata normgivare? På grund av olika kulturella skillnader menar Zeff (2007) att det är svårt att uppnå jämförbarhet. Även Chand et al. (2012) och Tsakumis (2007) visar att nationell kultur påverkar de bedömningar som görs i redovisningen. Enligt Shoentahl (1989) är utbildningen viktig för tillämpning av normer. Den inriktningen undervisningen har, till exempel avseende kultur, påverkar vilken inriktning dessa individer har på sin kunskap när de kommer ut i arbetslivet.

Språket kan vara ett problem för enhetlig tillämpning, se bland annat Zeff (2007). Som exempel på detta nämner författaren hur begreppet *true and fair view* översattes till olika språk i samband med att fjärde direktivet antogs. *True and fair view* var från början ett brittiskt begrepp och problemet i samband med översättningen var inte bara rent språkligt. Problemet var snarare hur man tog till sig och förstod begreppet. Det var ett nytt begrepp som bara delvis eller inte alls förstods i europeiska länder. I vissa länder ignorerades till och med principen eftersom man inte förstod den. Följaktligen innebär detta att termer och begrepp som är inbäddade i ett lands redovisningstradition kanske inte förstås i ett annat land, där begreppet inte förekommit tidigare eller har haft en annan innebörd. Ordet kanske kan förstås men inte innebörden av det, vilket kan leda till icke enhetlig tillämpning. Detta kan vara fallet vid tillämpning av IFRS runt om i världen.

Doupnik och Richter (2004), Evans (2004) samt Zeff (2007) anger att ett och samma ord kan tolkas olika även på samma språk. Orden *probability* och *probable* förekommer många gånger inom IFRS, men vad avses egentligen, och vad tror tillämparna att det innebär – avses 60 %, 80 % eller 90 % sannolikhet? Enligt författarna finns det en tendens att tyskar har en mer försiktig syn på innebörden av begreppet än man till exempel har i USA. Även ordet väsentligt, *material*, anges som ett ord som ofta får olika innebörd i olika länder. Baskerville och Evans (2011) framhäver betydelsen av individers uppfattning av olika begrepp inom redovisningen. Språket är ett problem, men uppfattningen av termer och begrepp är ett större problem för att uppnå enhetlig tillämpning.

Gordon och Gallery (2012) samt Zhang och Andrew (2010) påtalar vikten av att förstå innebörden av den underliggande transaktionen, det vill säga den ekonomiska substansen, när en standard ska tillämpas. Standarden ska sedan tillämpas på det sätt som IASB haft för avsikt, med hjälp av bedömningar, och det är först då som jämförbarhet uppnås. Författarna menar att det idag ligger för stort fokus på att alla ska göra lika, vilket innebär en standardisering/uniformering utan att beakta den ekonomiska kontexten. Även Zeff (2007) lyfter fram vikten av att förstå den underliggande transaktion som ska avspeglas i redovisningen och påtalar att för att kunna mäta om jämförbarhet uppnås måste skillnaderna förstås avseende den kontext som redovisningen uppstår i.

Shortridge och Smith (2009) hänvisar till Fitch Ratings (2006) som anger att IFRS främst består av ett antal principer snarare än en lista av regler. Att tillämpa dessa standarder kräver därför en förändring i tänkesätt snarare än att säkerställa att en checklista är ifylld. Principbaserade normer kräver att bedömningar görs. Heidhues och Patel (2012) anger att bedömningarna påverkas av de individer som ska göra bedömningarna och vilken

redovisningstradition de är vana vid. Till exempel visar de att individer i Tyskland tillämpar striktare försiktighet i sina bedömningar än vad som är fallet i Italien.

Ett konkret exempel på svårigheter med att ta till sig förändringar är enligt Shortridge och Smith (2009) samt King (2006) att redovisningen nu genomgår den mest betydelsefulla förändringen i modern tid. Författarna ser detta som en revolution och ett paradigmskifte. Författarna anger till och med att redovisningen visar sig genomgå en sådan förvandling att man kan säga att vi är mitt i den största förändringen sedan Pacioli beskrev dubbel bokföring på 1490-talet. Shortridge och Smith (2009) framhäver hur viktigt det är att involverade parter, i form av till exempel företag och revisorer, förstår den förändring som vi lever och verkar i. Vi rör oss från ett redovisningsparadigm som existerade i en industriell ekonomi till ett redovisningsparadigm som ska passa i ett informationssamhälle. Detta förklaras av den globalisering som äger rum, framsteg avseende tillgängligheten av datamängder samt ökade framsteg avseende bearbetning av information.

Denna nya inriktning av redovisning har resulterat i konceptuella förändringar och tillämpning av relevans och reliabilitet, innebärande ökade krav på redovisning till verkliga värden kontra historiska anskaffningsvärden, en förnyad betoning på principer istället för regler, utveckling av uppställning och sammansättning av finansiella rapporter samt utvärdering och omarbetning och befintlig Föreställningsram (Shortridge & Smith, 2009).

Enligt Shortridge och Smith (2009) kännetecknas redovisningen av ett visst mönster med långsamma förändringar i standarder och förändringar i praxis. Revolutionerande förändringar uppstår när en väsentlig anomali eller kris resulterar i en fullständig förflyttning av kunskap långt ifrån rådande tankar. Redovisningen genomgår just nu en sådan förändring av tänkesätt avseende det mest fundamentala som redovisningen bygger på. Författarna poängterar att övergång till verkliga värden från historiska anskaffningsvärden är en viktig förändring som ofta påtalas inom IFRS. Men det är inte detta i sig som är en revolution, utan det är flera konceptuella förändringar som tillsammans utgör revolutionen. Det går inte att säga att ett nytt paradigm visar sig över en natt. Det är snarare en process som sker över tid och under tiden uppstår nya tänkesätt. Det gamla paradigmet har vuxit fram under årtionden och de som jobbar med redovisning i praktiken har tagit till sig detta synsätt, varför vi nu befinner oss i en tid där det finns visst motstånd mot de nya tänkesätten. Människors sätt att arbeta och fatta beslut inom redovisning samspelar med det redovisningsparadigm vi befinner oss i. Det är viktigt att poängtera att redovisningen måste förändras, i takt med att omgivningen förändras, och att man måste ta till sig dessa förändringar istället för att fortsätta göra som man alltid gjort.

Shortridge och Smith (2009) lyfter fram vad som är karakteristiskt för redovisningen i ett industriellt paradigms respektive i ett informationsparadigms. De anger också att det inte existerar några klara gränser mellan det ena och andra utan viss överlappning finns. Det som kännetecknar det industriella paradigmet är reliabilitet, som ofta används synonymt med verifierbarhet, historiska anskaffningsvärden, fokus på transaktionens juridiska innebörd, transaktionsbaserad redovisning samt att normerna är regelbaserade. Informationsparadigmet kännetecknas av att relevans är mer prioriterat i IASBs nya Föreställningsram, globalisering, verkliga värden, korrekt återgivande, *faithful representation* ersätter reliabilitet, fokus på ekonomisk substans samt att normerna är principbaserade. Dessa synsätt är viktiga att förstå för att kunna tillämpa normerna på det sätt som IASB tänkt.

I takt med ökad globalisering och utveckling av internationella marknader har behovet av information ökat och detta har också möjliggjorts genom teknisk utveckling. Shortridge och Smith (2009) anser även att IASBs nya Föreställningsram¹⁴ är en viktig del i den konceptuella förändringen. Från att det tidigare varit de kvalitativa kriterierna relevans och reliabilitet som lett till information som kan tjäna som beslutsunderlag för användare, har den kvalitativa egenskapen reliabilitet ersatts med korrekt återgivande. Reliabilitet hade mer och mer blivit synonymt med verifierbarhet. Syftet med förändringen är att flytta finansiell rapportering bort från transaktionsbaserad redovisning, som verifierbarhet fokuserade på, och istället har korrekt återgivande införts som innebär att det är den ekonomiska substansen som ska avspeglas. Ett ökat fokus på den ekonomiska substansen kräver mer bedömningar av praktiker, jämfört med tidigare. Istället för att fokusera på tillämpningen av en regel måste praktikerna förstå den ekonomiska substansen av transaktionen samt relevant standard, så att det som ska avspeglas verkligen avspeglas på ett korrekt sätt (Shortridge & Smith, 2009).

4.3.6 Tillsyn

Redan före införandet av IFRS identifierade Schipper (2005) samt Brown och Tarca (2005) brist på tillsyn över redovisning som en faktor som kan leda till icke enhetlig tillämpning av IFRS. För att uppnå enhetlig tillämpning krävs även enhetlig tillsyn. En uppföljningsstudie efter införandet visar att olika länder har olika tillsynsmekanismer, vilket påverkar hur normer tillämpas (Schipper, 2012). Eftersom varje land har sin egen tillsynsmodell kommer olikheter i tillsyn leda till olikartad tillämpning av IFRS. Enligt Ball (2006) påverkas företag av nationella influenser vid tillämpning av IFRS

14. Artikeln av Shortridge och Smith (2009) publicerades 2009. Vid den tidpunkten fanns IASBs nya Föreställningsram enbart i utkastform men antogs 2010. De delar som artikeln hänvisar till i utkastet sammanfaller med den version som senare antogs av IASB.

eftersom kapitalmarknaderna och ekonomiska och politiska system inte är integrerade med varandra. Utan en effektiv global tillsynsmekanism kommer nationella influenser att påverka hur IFRS tillämpas. Det finns flera studier som visar att icke enhetlig tillsyn i form av revision och annan tillsyn motarbetar målet med harmoniserade redovisningsnormer (Ball, 2006; Ball et al., 2000; 2003; Barth & Israeli, 2013; Barth et al., 2008; Brown et al., 2014; Christensen et al., 2013; Cole et al., 2013; Daske et al., 2008; Daske et al., 2013; Jeanjean & Stolowy, 2008; Leuz, 2003; Li, 2010; Schipper, 2007). Även om viss samordning sker av tillsynen genom European Securities and Markets Authority (ESMA) sker ändå tillsynen lokalt i respektive land. Cole et al. (2013), Leuz (2011), Nobes (2013) och Zeff (2007) menar att svag tillsyn leder till att IFRS inte tillämpas på det sätt som är tänkt, medan strikt tillsyn leder till en striktare tillämpning av IFRS. Med tillsyn avser de revision, revisorernas reglering, börsernas regelverk, aktiviteter från börserna och andra tillsynsmyndigheter.

Daske et al. (2008), Hitz et al. (2012), Holthausen (2009), Nobes (2013), Preiato et al. (2013) och Rezaee et al. (2010) visar att olikheter i praxis kan uppstå genom att kontroll av efterlevnad av IFRS inte går till på ett enhetligt sätt. Detta kan gälla såväl revision som den tillsyn som krävs enligt IAS-förordningen. Pope och McLeay (2011) varnar för att potentiella fördelar med att tillämpa IFRS inte kommer uppnås eftersom tillsynen är för svag i många länder i Europa och även andra delar av världen.

4.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis visar tidigare studier att det går att identifiera ett antal faktorer som påverkar harmonisering av normer och harmonisering av den praktiska tillämpningen av dem. Studier har genomförts både före och efter införande av IFRS runtom i världen. Faktorer som påverkar är bland annat företagsledningens incitament, bonusplaner, lånevillkor, kultur, sambandet mellan redovisning och beskattning, redovisningstillsyn, språk, hur redovisningsnormerna är utformade samt tidigare tillämpade normer.

I denna studie undersöks hur tillämpning går till i praktiken i syfte att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer med fokus på hur förståelse av redovisning påverkar den praktiska tillämpningen och hur förståelsebegreppet förhåller sig till övriga faktorer. I studien är det Volvokoncernen som undersöks med fokus på redovisning av intäkter och avsättningar. Moderföretaget i Volvokoncernen är ett svenskt företag som alltid haft krav på sig att upprätta års- och koncernredovisning

enligt svenska regler. Därför presenteras i nästa kapitel utvecklingen av redovisningsnormgivningen ur ett svenskt perspektiv, men även ur ett europeiskt och globalt perspektiv eftersom svensk normgivning påverkats av denna utveckling samt att Volvo varit noterat på olika börser runt om i världen. Utöver utvecklingen av redovisningsnormgivning i mer generella termer redogörs mer specifikt för utvecklingen av redovisningsnormgivningen för intäkter och avsättningar, eftersom det är dessa båda redovisningssområden som mer specifikt undersökts i studien.

5. REDOVISNINGSNORMGIVNING

I detta kapitel redogörs för de stora dragen i utvecklingen av normgivningen i Sverige avseende lagstiftning och kompletterande normgivning. Beskrivningen syftar till att visa de stora förändringarna på redovisningsområdet, vilka i hög grad formar hur individer arbetar med redovisning. Eftersom redovisningsnormgivningen påverkas av den internationella utvecklingen redogörs även för utvecklingen inom EU samt den globala utvecklingen. Detta kapitel innehåller främst referenser till juridisk litteratur och praxisstudier.

5.1 Sverige

Den svenska redovisningsnormgivningen har alltid influerats av den internationella utvecklingen, vilket påverkat utvecklingen av praxis i Sverige. I Sverige har det dock förelegat – och föreligger fortfarande – ett starkt samband mellan redovisning och beskattning, vilket får till följd att det är svårt att harmonisera redovisningsnormgivningen i juridisk person. Fokus ligger istället på att harmonisera normerna för koncernredovisningen. Detta innebär att det inom Sverige utvecklas olika redovisningssystem parallellt, ett för juridisk person och ett för koncernredovisningen. Dessutom kan reglerna variera beroende på företagets och koncernens storlek. I många situationer är det samma individer som hanterar olika system parallellt.

En förklaringsfaktor till att det är svårt att harmonisera normer i praktiken är att tillämparna fortfarande lever kvar i gamla traditioner. Därför redogörs nedan för utvecklingen av redovisningsnormgivningen. Utvecklingen kan vara en förklaring till hur redovisningsnormer tillämpats över tid och att denna syn finns kvar vid tillämpning av nya normer.

5.1.1 Lagstiftning

De jure-harmonisering av finansiell rapportering började tidigt i de nordiska länderna. De initiala diskussionerna sträcker sig så långt tillbaka som till 1930-talet och innan gemensam lagstiftning implementerades skedde frivillig harmonisering genom att länderna påverkades av varandra, både i Norden och i övriga Europa. Det man kan se från tidig harmonisering är att Tyskland hade stort inflytande och att skatter spelade en stor roll, vilket fortfarande kvarstår i vissa länder (Aisbitt, 2002).

1848 års aktiebolagslag och 1855 års bokföringslag

Historiskt sett har svensk redovisningsreglering vilat på lagar bestående av ett fåtal paragrafer. Det är såväl aktiebolagslagar som bokföringslagar

och numera även årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, som innehållit och innehåller redovisningsbestämmelser. Sveriges första aktiebolagslag kom år 1848 (Kungliga förordningen 1848 angående aktiebolag, 1848:43). Lagen var influerad av fransk rätt och innehöll enbart 15 paragrafer. Denna lag innehöll dock inga redovisningsbestämmelser, utan bestod bland annat av bestämmelser om bildande av aktiebolag. Det framgick att utdelning fick ske av överskott och att överskott utgjordes av skillnaden mellan tillgångar och summan av skulder, aktiekapital och eventuellt förekommande bundna fonder. Detta motsvarar det vi idag benämner fritt eget kapital. Dock fanns inga regler, vare sig i lag eller i förarbeten, om hur tillgångar och skulder skulle värderas.

1855 kom den första bokföringslagen som bestod av 28 paragrafer (Kungliga förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar, 1855:66). Här infördes krav på balansräkning, som på den tiden var en förmögenhetsbalans, men det förekom vare sig något uppställningsschema eller några värderingsregler. Det fanns ingen entydig definition av vad en förmögenhetsbalans egentligen var och vad den skulle utvisa, men det som framförallt framfördes i litteraturen var att förmögenhetsbalansen skulle tjäna till att redovisa den ekonomiska ställningen. I förarbeten till 1910 års aktiebolagslag angavs dock att de värden som skulle åsättas tillgångar och skulder enligt kungliga förordningen 1855 utan tvivel skulle vara verkliga värden, det vill säga vare sig över- eller undervärden skulle förekomma. Sannolikt skulle alltså posterna tas upp till verkliga värden, det vill säga försäljningsvärde minus försäljningskostnader (Ingblad, 1977; Sillén, 1927).

1895 års och 1910 års aktiebolagslag

Nästa aktiebolagslag kom 1895 (Kunglig förordning 1895 angående aktiebolag, 1895:65). Denna lag var mer påverkad av tysk än fransk lagstiftning. Enligt denna lag skulle aktiebolag redovisa förvaltningsberättelse och balansräkning. Det fanns fortfarande inga uppställningsformer eller värderingsregler. Förvaltningsberättelsen skulle innehålla uppgift om vinst eller förlust, men eftersom inga värderingsregler förekom var vinstbegreppet oklart. De svenska företagen började dock under slutet av 1800-talet att i större omfattning värdera omsättningstillgångar enligt lägsta värdetsprincip och att göra avskrivningar på anläggningstillgångar. I denna lag infördes även krav på revisionsberättelse för vissa aktiebolag (Ingblad, 1977).

Redan 1910 kom en ny aktiebolagslag (1910:88). Denna lag var enligt förarbeten speciellt påverkad av tysk rätt. Lagen uppställde krav på balansräkning samt vinst- och förlusträkning, men fortfarande fanns inga uppställningsformer. I samband med denna lag tillkom vissa värderingsbestämmelser, framförallt för tillgångar. Det angavs till exempel att tillgångar inte fick tas upp över verkligt värde eller anskaffningsvärde.

Omsättningstillgångar fick redovisas över anskaffningskostnad om det fanns fog för det och om omständigheterna redovisades i balansräkningen. I lagmotiven angavs att det var förbjudet med övervärderingar och att syftet med balansräkningen var att kontrollera att för hög vinst inte utdelades. Från början förbjöds uppskrivning av anläggningstillgångar, men detta mjukades upp genom att man tillät uppskrivning om en annan anläggningstillgång skrevs ner med motsvarande belopp (Ingblad, 1977).

1929 års bokföringslag och 1944 års aktiebolagslag

Nästa lag som innehöll redovisningsbestämmelser var 1929 års bokföringslag (1929:117). Denna lag innehöll krav på balansräkning, dock nämndes inget om vinst- och förlusträkning. Lagen innehöll även värderingsbestämmelser, där det framgick att reglerna var maximivärderingsbestämmelser och att tillgångar gärna fick undervärderas. Värderingsreglerna i lagen avvek till viss del från 1910 års aktiebolagslag, framförallt genom att lägsta värdets princip inte längre var huvudregel för omsättningstillgångar och genom att uppskrivning av anläggningstillgångar ökade vinst eller eget kapital. Det framgick också att lagens syfte i första hand var att ge skydd åt näringsidkarens borgenärer och det infördes att allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased skulle iakttas.

Det var först i 1944 års aktiebolagslag (1944:705), vilken trädde i kraft 1 januari 1948, som det infördes scheman för balansräkning samt för vinst- och förlusträkning. Samtidigt infördes fler värderingsregler än tidigare. Utgångspunkten för värdering av tillgångar var anskaffningsvärden. Avskrivning skulle ske på anläggningstillgångar, men det var inte nödvändigt i de fall verkligt värde uppenbarligen var högre än bokfört värde. I förarbeten angavs att endast verkliga vinster – inga skenvinster – skulle redovisas varför undervärdering kunde tillåtas. Man kan se det som att kravet på att upplysa om hur vinsten påverkats av uppskrivningar kommit ett steg längre mot en dynamisk balansuppfattning än tidigare lagar. Vissa statiska element fanns dock kvar såsom uppskrivningsmöjligheten på anläggningstillgångar samt att avskrivningar kunde underlåtas. Erfarenheterna från Kreugerkraschen spelade en viktig roll vid framtagandet av lagen, inte minst med avseende på kravet att lämna en konsoliderad balansräkning. I lagen förekom även på flera ställen hänvisning till allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased (Ingblad, 1977).

Enligt den statiska balansteorin är balansräkningens främsta uppgift att visa företagets förmögenhetsställning och skuldsättning. Förändringen i den ekonomiska ställningen vid årets början och slut visar resultatet för perioden. Den statiska balansteorin leder fram till vad som brukar kallas förmögenhetsbalanser. Teorin bortser ifrån företagets framtida utveckling, till exempel i form av beräknad framtida avkastning. Enligt den dynamiska

balansteorin är årsredovisningens huvudsakliga uppgift resultaträkningen. Resultaträkningen sätts i förgrunden, medan balansräkningens uppgift enbart är att tjäna som resultatutredningsinstrument (resultatutredningsbalans). Den ska på ett lämpligt sätt fördela rörelsens långsiktiga utgifter och inkomster mellan olika redovisningsperioder samt utgöra förbindelselänk mellan olika perioder. Två drag är framträdande i den klassiska dynamiska balansteorin. Den betonar kraftigt kravet på jämförbarhet av det redovisade resultatet. Vidare anses det inte finnas några enhetliga värderingsprinciper, utan all värdering är kasuistisk. Årsredovisningen ska vara resultatutredande. Detta syfte uppnås genom att all värdering sker utifrån anskaffningsvärden samt efter enhetliga principer år efter år. Den organiska balansteorin är dualistisk. Den syftar både till en korrekt förmögenhetsredovisning och att vara resultatutredande. Den ekonomiska ställningen på balansräkningen visas utifrån dagsvärdet av tillgångarna och skulderna (Asztély & Jönsson-Lundmark, 1979; Thorell, 1990).

1975 års aktiebolagslag och 1976 års bokföringslag

Nästkommande två lagar som påverkade redovisningen var 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) och 1976 års bokföringslag (1976:125). De värderingsbestämmelser som var gemensamma för alla företagsformer fanns i bokföringslagen, medan de som var speciella för aktiebolag fanns i aktiebolagslagen. Vinst- och förlusträkning bytte namn till resultaträkning och bokföringslagen innehöll uppställningsscheman för balans- och resultaträkning. Det var även första gången som man lät resultaträkningen komma före balansräkningen, vilket kan ses som ett steg i riktningen mot en ren resultatbalans (Ingblad, 1977).

Båda lagarna ställde större krav på öppenhet i redovisningen jämfört med vad tidigare lagar gjort, vilket framförallt märktes genom att det infördes krav på att redovisa öppen lagerreserv i balans- och resultaträkningen samt utökade upplysningskrav. Aktiebolagslagen fäste också större vikt vid jämförbarhet och krav på jämförelsesiffror infördes. I aktiebolagslagen kom kongruensprincipen till uttryck genom att summan av nettoresultatet i respektive års resultaträkning ska vara lika med totalresultatet under företagets hela livstid. Bokföringslagen bestod av 23 paragrafer och omfattade bestämmelser om löpande bokföring, årsbokslut och arkivering. Värderingsreglerna var mer omfattande i aktiebolagslagen och bokföringslagen än vad de varit i tidigare lagar och innehöll mer uttryckliga krav på försiktighet än tidigare. Till exempel skulle omsättningstillgångar redovisas till det lägsta av anskaffningskostnad och återanskaffningsvärde. Lägre värdering var tillåtet om det var förenligt med god redovisningssed och avdrag skulle ske för inkurans. Värdering över anskaffningsvärde var inte längre tillåtet och krav på nedskrivning infördes för anläggningstillgångar. Värderingsreglerna fokuserade framförallt på värdering av anläggnings- och

omsättningstillgångar med koppling till skatterätten. 1975 års aktiebolagslag uppställde krav på finansieringsanalys för större bolag samt krav på konsoliderad resultaträkning. I bokföringslagen infördes för första gången termen god redovisningssed som ersatte tidigare hänvisning till allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased (prop. 1975:103; prop. 1975:104).

Syftet med 1975 års aktiebolagslag var att förenkla och anpassa kraven till nordiska regler. Vid framtagande av lagen skulle även utvecklingen inom EG beaktas och i utredningsarbetet studerades framförallt de tyska och franska aktiebolagslagarna (Artsberg, 1992). I 1976 års bokföringslag kom kopplingen till beskattningen till uttryck genom att det i förarbeten angavs att det allmänna skatteintresset inte var av annan art och inte krävde andra grundprinciper än övriga borgenärsintressen, vilket medförde en starkare inriktning på resultatredovisningen jämfört med tidigare då fokus varit på balansräkningen. Även vissa principer, såsom fortlevnadsprincipen, försiktighetsprincipen, post för post-principen, materialitetsprincipen och realisationsprincipen, kom till uttryck i lagmotiven. Dock fanns inte mycket diskussion om vad principerna innebar i konkreta fall. Beskrivningarna fokuserade framförallt på realisations- och försiktighetsprincipen. Behoven hos andra intressenter, såsom affärskontrahenter, anställda, kreditgivare och det allmänna, tillvaratogs framför den bokföringsskyldigs egna behov. 1975 års aktiebolagslag krävde avgivande av årsredovisning innehållande resultat- och balansräkning samt förvaltningsberättelse. Koncernredovisning skulle alltid upprättas av moderbolaget och offentliggöras, men det angavs att den inte utgjorde en del av årsredovisningen (prop. 1975:103; prop. 1975:104).

Såväl 1910, 1944 som 1975 års aktiebolagslagar innehöll bokföringsregler som utgjorde kompletteringar till parallellt gällande bokföringslagar. Reglerna i aktiebolagslagarna innehöll särbestämmelser för denna bolagsform och det förekom värderingsregler parallellt i aktiebolagslagarna och bokföringslagarna.

Årsredovisningslagen och 1999 års bokföringslag

Nästa lag på redovisningsområdet var ÅRL och några år senare kom bokföringslagen (1999:1078), BFL. Båda dessa lagar är fortfarande gällande men har genomgått förändringar och uppdateringar sedan tillkomsten. Idag är det framförallt dessa två lagar som innehåller bestämmelser om redovisning för icke finansiella företag. BFL reglerar framförallt frågor om bokföringsskyldighet och dess innebörd samt löpande bokföring, medan ÅRL innehåller bestämmelser som gäller vid upprättande av årsredovisning innefattande bland annat värderingsregler. ÅRL tillkom 1995 och trädde i kraft 1996–1997, tidpunkten för ikraftträdande varierade något beroende på typ av företag samt mellan olika bestämmelser. När ÅRL tillkom upphävdes

redovisningsbestämmelserna i 1975 års aktiebolagslag och en ny ordning infördes genom att separera redovisningsbestämmelserna från associationsrättsliga lagar.

När Sverige ingick EES-avtal med EU under 1990-talet blev Sverige förpliktigt att anpassa sin lagstiftning i enlighet med de direktiv som sedan länge var framförhandlade mellan EUs dåvarande medlemsländer. Bland svensk redovisningsexpertis upplevdes införandet av redovisningsdirektiven som ett steg tillbaka i utvecklingen och man hänvisade till att direktiven följde en förlegad tysk praxis.

Det var först i samband med tillkomsten av ÅRL som grundläggande principer tillkom i lagtext. Redovisningsprinciperna hade dock kommit till uttryck långt tidigare i engelsk och amerikansk litteratur. Även i svensk litteratur började redovisningsprinciper att diskuteras på 1960-talet (Ingblad, 1977). Genom tillkomsten av ÅRL infördes ytterligare ett antal nya bestämmelser. I vissa avseenden överensstämde de nya bestämmelserna i ÅRL med då rådande praxis. Bland annat infördes principen rättvisande bild, vilken tidigare inte funnits. Även ÅRL var i första hand utformad för att uppfylla borgenärernas behov av information från företagen. I förarbeten pekas ägare, kreditgivare, leverantörer och anställda ut som viktiga intressenter. Borgenärernas intressen kommer ofta till uttryck genom försiktighetsprincipen. Försiktighetsprincipen anges i ÅRL och innebär att *rimlig* försiktighet ska iakttas och att medvetna undervärderingar inte får vidtas. Tidigare hade försiktighetsprincipen uppfattats som en rättighet att mer eller mindre undervärdera företagets nettoförmögenhet. En förklaring till detta kan ha varit sambandet mellan redovisning och beskattning, vilket gav incitament till att undervärdera tillgångar och övervärdera skulder (prop. 1995/96:10). Försiktighetsprincipen har ansetts vara den mest lämpliga principen för att åstadkomma borgenärsskydd (Ballwieser, 2001). Denna traditionella åsikt har dock ifrågasatts på senare tid eftersom försiktighetsprincipen möjliggör vinstutjämning *income smoothing*, vilket kan vara till nackdel för investerare och kreditgivare (Böcking, 2001; Nieheus, 2001).

Tillkomsten av ÅRL innebar även att värderingsbestämmelser för framförallt tillgångar samlades i ett separat kapitel. Genom ÅRL infördes i princip alla värderingsregler i en och samma lag. Bestämmelserna i ÅRL skiljer sig åt beroende på företags storlek samt för noterade och onoterade företag. Dessa skillnader har blivit större under årens lopp. ÅRL införde även nya uppställningsformer av resultat- och balansräkningen.

Rättskälleväran

Redovisningen är en del av det juridiska systemet. Inom juridiken anses den så kallade rättskälleväran utgöra praxis för att beskriva typ av rättskälla och dess tyngd. Rättskälleväran finns inte angiven i lag eller annan föreskrift utan utformningen av den har överlämnats till doktrin och domstolar. I juridisk litteratur diskuteras rangordningen mellan de olika rättskällorna och att rättskällorna i praktiken går in i varandra (Peczenik, 1980; 1995; Sandgren, 1995–96; Strömholm, 1996). Den diskussionen är inte relevant i detta sammanhang. Men en uppräknin av vilka rättskällor som är relevanta ur redovisningssammanhang, och vilken tyngd de har, är här av stor vikt eftersom det klargör vilka normer som påverkat och påverkar redovisningen och vilken redovisningstradition ett land tillhör. Lagar och förordningar antagna av regeringen samt föreskrifter utgivna av myndigheter med föreskriftsmakt, till exempel Finansinspektionen, anses vara rättskällor med *skall-värde*. God redovisningssed har genom hänvisning i lag ett skall-värde.

Sedan finns det vissa rättskällor med *bör-värde*, vilket i praktiken innebär att vi ska följa dessa bestämmelser om vi inte har goda skäl att avvika. Förarbeten, det vill säga lagmotiv i form av utredningar och propositioner samt prejudikat huvudsakligen från Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen, anses vara rättskällor med *bör-värde*. Till rättskällor som har *kan-värde*, det vill säga vi kan följa dem men vi behöver inte, räknas doktrin, allmänna råd (se Författningssamlingsförordningen, 1976:725), rekommendationer, uttalanden med mera (Peczenik, 1995). Hit räknas normer från olika svenska normgivare som till exempel Bokföringsnämnden (BFN), FAR och Rådet för finansiell rapportering. Dessa normer kan ofta beskriva god redovisningssed och därför indirekt få ett *skall-värde*. Det är dock viktigt att poängtera att det kan finnas flera goda redovisningsseder, varför företagen kan ha ett val mellan dessa. För beskrivning av god redovisningssed, se avsnitt 5.1.2 nedan.

Rättskälleväran gäller inom den svenska rätten. Över tid har svensk rätt påverkats av EU-rätten som har andra rättsakter med annan bindande verkan. Inom EU-rätten är till exempel en förordning bindande för den som den riktar sig till och står då över nationell lag. Så är fallet med IAS-förordningen som står över ÅRL. Rättskälleväran gäller inte inom EU-rätten och inte heller inom IFRS. Inom IFRS finns en normhierarki som anger att aktuell standard ska tillämpas i första hand och sedan finns vägledning för hur oreglerade frågor ska behandlas, se IAS 8 p. 7–12. Dessa punkter klargör att i första hand ska tillämplig standard och därtill bindande vägledningar följas på den aktuella transaktionen. I de fall det saknas en IFRS krävs det att företagsledningen gör en bedömning av hur transaktionen ska redovisas. Bedömningen ska leda till att informationen blir relevant som underlag

för beslutsfattande och tillförlitlig så att informationen ger en rättvisande bild, återspeglar den ekonomiska substansen av transaktionen, är neutral, försiktig och fullständig. När företagsledningen gör en sådan bedömning ska annan vägledning beaktas i följande ordning: analogislut från annan IFRS, definitioner och kriterier från Föreställningsramen. Företagsledningen kan även beakta uttalande från andra normgivande organ som använder en liknande begreppsmässig föreställningsram, redovisningslitteratur eller branschpraxis. Viktigt att notera i samband med detta är den tyngd som ges till praxis. Inom svensk rätt har den goda redovisningsseden – vilken kan utgöras av praxis – ett skall-krav, medan inom IFRS kommer praxis långt ner i normhierarkin.

5.1.2 God redovisningssed

God redovisningssed är en del av sedvanerätten och är en svensk tradition som inte härstammar från EU-rätten. Däremot finns liknande krav i de andra nordiska länderna. Inom svensk redovisning är god redovisningssed ett nyckelbegrepp både i lag och i förarbeten. Det som idag benämns god redovisningssed förekom för första gången i svensk lagstiftning i 1929 års bokföringslag, men benämndes då god köpmannased. Lagen innehöll ett krav på att bokföringen skulle ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Definitionen av god köpmannased var ”*en faktiskt förekommande praxis*”. Det behövde inte vara en sed hos majoriteten och uppfattningen om vad som utgjorde god sed förändrades allt eftersom den ekonomiska utvecklingen gick framåt (Hemberg & Sillén, 1931). I 1944 års aktiebolagslag förekom ”*allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased*” på flera ställen. Det var i 1976 års bokföringslag som termen god redovisningssed infördes och ersatte god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder.

Svensk redovisningslagstiftning är av ramlagskaraktär. Det innebär att redovisningslagarna så långt som möjligt endast anger vissa grundläggande principer och ramar för redovisningen. Det ankommer sedan på redovisningspraxis att utifrån dessa principer och inom dessa ramar närmare utforma de redovisningsregler som bör följas. God redovisningssed syftar till att fylla ut lagen på de områden där detaljregler inte finns i lag, till exempel där praxis är oklar eller på grund av att utvecklingen snabbt skulle göra en lag innehållande sådana regler inaktuell (SOU 1994:17). God redovisningssed definierades som ”... *en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga.*” (prop. 1975:104, s. 148). I förarbeten hänvisades förutom till praxis även till expertis på området, såsom Näringslivets Börskommitté (NBK) och FAR.

Definition av god redovisningssed kvarstår fortfarande, även efter tillkomsten av ÅRL och BFL. Kravet i ÅRL att följa god redovisningssed

har inte sin grund i EU-direktiven, utan kvarstår från tidigare svensk rätt. God redovisningssed innebär i första hand en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Bland dessa nämns särskilt kravet på rättvisande bild. Det framhålls också att utöver praxis ska särskild betydelse tillmätas allmänna råd och rekommendationer från auktoritativa organ såsom BFN och Redovisningsrådet. Det kan dock aldrig komma ifråga att en lagbestämmelse åsidosätts genom hänvisning till god redovisningssed (prop. 1995/96:10; prop. 1989/99:130).

Utgångspunkten är att praxis har en viktig roll vad gäller utvecklandet av god redovisningssed och genom uttalanden från normgivande organ skulle den goda redovisningsseden kodifieras. Vid tillkomsten av BFL framfördes i förarbeten att innebörden av begreppet god redovisningssed ofta uppfattas som oklar och att vissa hävdar att seden enbart kan utgöras av praxis, medan andra hävdar att seden bestäms av normgivande organ. Inget av dessa synsätt kan dock godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt som kommer till uttryck i förekommande praxis. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed. En sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt, vilket inte FAR, BFN, Rådet för finansiell rapportering (tidigare Redovisningsrådet) med flera har på redovisningsområdet enligt regeringsformen (SOU, 1994:17; prop. 1995/96:10; prop. 1989/99:130).

I förarbeten anges att god redovisningssed måste så långt som möjligt bestämmas genom en traditionell lagtolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området. Tolkningen bör grundas på ordalydelsen och syftet samt grundläggande principer. När traditionell lagtolkning inte räcker måste utfyllande tolkning göras. En sådan tolkning bör ha förankring i faktiskt förekommande praxis. Den kompletterande normgivningen måste från tid till annan utvecklas så att det inte blir en låsning i praxis. Denna utveckling bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen och då bör även bland annat civilrättsliga och skatterättsliga aspekter beaktas samt den internationella utvecklingen på redovisningsområdet främst från EU och IASC (SOU, 1994:17; prop. 1995/96:10; prop. 1989/99:130).

Vad som utgör god redovisningssed bestäms dock i sista hand av domstol med utgångspunkt från BFLs och ÅRLs regler. I en sådan situation är det naturligt att uttalanden från normgivande organ spelar en viktig roll. Även om till exempel BFN saknar normgivningsmakt enligt regeringsformen kan deras allmänna råd indirekt få avgörande betydelse om de ger uttryck för en god redovisningssed. Även uttalanden från andra organ, till exempel från

olika branschorganisationer, ligger till grund för vad som kan utgöra god redovisningssed. Vad domstol eller myndighet prövar är inte huruvida en viss rekommendation eller ett visst uttalande har följts av den redovisnings-skyldige, utan om denne har upprättat sin redovisning i enlighet med god redovisningssed. För bedömning av denna fråga har uttalande från bland annat BFN stor betydelse, utan att vara formellt bindande för domstolen eller myndigheten. Det måste dock tilläggas att domstolen eller myndigheten alltid måste bilda sig en egen uppfattning om vad som i ett enskilt fall är god redovisningssed (SOU, 1994:17; prop. 1995/96:10; prop. 1989/99:130).

Det har genomförts studier i Sverige i syfte att undersöka hur redovisnings-praxis vuxit fram och utvecklats. Bland annat har Per Hanner gått igenom årsredovisningar för åren 1949–1966 där det konstateras att det skett en frivillig utveckling i praxis när det bland annat gäller upplysningar och öppenhet, vilket var unikt för Sverige. Slutsatsen av detta var att det fanns ett behov av information som inte täcktes av då gällande lagar (Hanner, 1953; 1964). Ytterligare en studie har genomförts i syfte att visa vilka som haft mest inflytande på utvecklingen av redovisningspraxis i Sverige (Jönsson, 1985). Denna studie visar att det fanns en stark koncentration till revisorskåren och att kåren var viktig vid utvecklingen av god redovisningssed. Författaren anser att förklaringen till kårens inflytande och goda rykte delvis hade sin grund i organisationens centrala ledning och sakkunnighet. Även FAR studerade årsredovisningspraxis, genom att studera börsnoterade företags årsredovisningar med start 1977. Undersökningen för 1984 visar att svenska börsnoterade företag anpassade sig till internationella normer från IASC, trots att detta inte var något krav (FAR; 1984).

5.1.3 Rättvisande bild

All tillämpning av god redovisningssed – såväl när den kommer till uttryck i rekommendationer från normgivande organ som i praxis – måste också vara inriktad mot att åstadkomma en rättvisande bild. Rättvisande bild infördes i ÅRL bredvid begreppet god redovisningssed. Enligt ÅRL är det balansräkningen, resultaträkningen och noterna som ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Tilläggsupplysningar ska lämnas om det behövs för att ge en rättvisande bild. ÅRL tillåter att avvikelser sker från allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, om upplysning lämnas om detta och skälen till avvikelserna anges (prop. 1995/96:10).

Kravet på rättvisande bild kommer från EU-rätten men begreppet är från början det brittiska *a true and fair view*. EU-rätten har dock inte preciserat hur begreppet ska förstås och därför finns inte mycket till precisering i förarbeten. Det som anges är att man kan anta att en tillämpning av lag,

rekommendationer och allmänna råd ger en rättvisande bild. I särskilda fall kanske det inte är tillräckligt och då måste upplysningar lämnas. Ibland kanske även avsteg måste göras från generella redovisningsnormer, normer från normgivande organ eller praxis, för att uppnå den rättvisande bilden (prop. 1995/96:10).

Rättvisande bild finns även i IFRS, där det föreligger en stark presumtion att en rättvisande bild uppnås genom tillämpning av IFRS. I IAS 1 p. 15 anges att finansiella rapporter ska ge en rättvisande bild av företagets ställning, resultat och kassaflöde. För att uppnå en rättvisande bild krävs korrekt återgivning av transaktionernas effekter samt andra händelser och förhållanden enligt definitioner och villkor i Föreställningsramen.

5.1.4 Kompletterande normgivare

För tolkning av vad som anses utgöra god redovisningssed i Sverige har ett flertal utomrättsliga organisationer spelat en stor roll. Nedan redogörs för några av dessa organisationer, med fokus på noterade icke finansiella företag. Utöver detta finns till exempel ett antal branschorganisationer som direkt eller indirekt påverkat och påverkar utformningen av redovisningen i svenska företag. Rundfelt (1987) påtalar vissa brister i svensk redovisning jämfört med andra länder och menar att detta bland annat kan bero på hur redovisningspraxis utvecklades med många olika normgivare. Detta fick till följd att jämförbarheten mellan olika företag, och inom ett företag över tid, var sämre i Sverige än i andra länder. En förklaring kunde också vara bristen på tillsyn och effektiva sanktionsmöjligheter och att eventuell kritik mot företags redovisning inte fördes fram offentligt. Tecken på att redovisningspraxis varierar mellan svenska företag är den årsredovisningsgenomgång som genomfördes av Rolf Rundfelt under åren 1987–2000. Dessa studier presenterades genom att en bok utkom varje år. Praxisundersökningarna genomfördes framförallt i syfte att visa i vilken utsträckning jämförbarhet respektive bristfällig jämförbarhet förelåg samt i vilken utsträckning redovisningsnormer tillämpades på ett enhetligt sätt mellan företag. Dessa undersökningar visade svårigheter med jämförbarhet på flera områden i Sverige och då kan det antas att jämförbarheten var ännu sämre mellan länder (Rundfelt, 1988).

Artsberg (1992) delar in den svenska normgivningen i tre faser. Den första fasen, 1957–1970, kännetecknas av ökad öppenhet. I början av 60-talet började affärsjournalister att propagera för en ökad öppenhet i redovisningen med bland annat fler upplysningar som följd. Detta anammades av vissa större bolag och FAR följde efter i sin normgivning, vilket i sin tur även påverkade lagstiftningen. Öppenheten växte alltså fram i praxis och lagstiftningen kom först efteråt och bekräftade utvecklingen.

Den andra fasen, 1971–1982, kännetecknas av propagerande av försiktighetsprincipen. För att förstå försiktighetsprincipens ställning i Sverige måste även den tyska utvecklingen förstås, eftersom svensk redovisning starkt influerats och byggts upp utifrån tyskt tänkande. Detta gäller såväl i utbildning och praxis som inom revisorskåren. Det kontinentala synsättet har fungerat som förebild när redovisningslagstiftning vuxit fram. Tysk redovisning är känd för att starkt betona försiktighetsprincipen och denna var helt inbyggd i redovisningstänkandet i Sverige under denna tid.

Den tredje fasen, som bedöms påbörjats 1983 och pågick även när Artsbergs (1992) publicerade sin avhandling, kännetecknas av att matchningsprincipen accepterades mer och mer, på grund av internationellt inflytande. I de fall rekommendationerna ändrats, i syfte att ge matchningsprincipen mer acceptans än försiktighetsprincipen, har detta skett genom att praxis drivit frågan. Anledningen var att det skedde en förskjutning från bankfinansiering till alltmer aktiefinansiering, framförallt under 1980-talet. Även internationaliseringen av svenskt näringsliv och svensk ekonomi var pådrivande krafter. Generellt menar Artsberg (1992) att olika redovisningslösningar har uppstått i olika tidsperioder och följt det tänkande som var aktuellt vid just den tiden.

Mekanförbundet

Ofta benämns FAR som den äldsta privaträttsliga normgivaren, men innan FAR började ge ut rekommendationer var Sveriges Mekanförbund en viktig aktör på redovisningsområdet. Förbundet bildades 1911 och var en branschorganisation för verkstadsindustrin. Förbundet var knutet till Sveriges industriförbund. Förbundet har utvecklat en stor mängd redovisningsnormer, varav den mest kända är Mekanförbundets normalkontoplan som tillkom 1945 och fick en vidsträckt användning även utanför verkstadsindustrin. Kontoplanen innehöll bestämmelser såväl för den löpande redovisningen som för bokslut. Målet med den första kontoplanen var att utforma en normalkontoplan som skulle underlätta en för företagets syften lämpligt utformad redovisning, eftersom det från industriföretagens sida fanns ett ökat intresse av enhetliga redovisningsmetoder. Flera branscher utarbetade sedan egna planer med Mekanförbundets normalkontoplan som förebild (Nationalencyklopedin, 1994).

FAR

Som nästa aktör på normgivningsområdet kom FAR, som spelat en stor roll för utvecklingen av den goda redovisningsseden – framförallt efter Redovisningskommitténs tillkomst (Artsberg, 1992), numera FARs Policygrupp för redovisning. Ursprungligen var det FARs styrelse som hade hand om redovisningsfrågor. Det finns inte dokumenterat exakt när kommittén bildades, men man tror att detta skedde någon gång på 1950-talet. Det var dock först

i mitten av 1970-talet som formella protokoll började föras. Bildandet av redovisningskommittén tog intryck från USA och hur revisorsorganisationer arbetade med normgivning där. Målgruppen var främst FARs ledamöter, men även företagen. Det framhölls dock tydligt att rekommendationerna inte var bindande, men att FAR med stöd av förarbeten kunde fastställa en rekommendation när den blivit anammad av praxis (Artsberg, 1992).

FAR gav ut rekommendationer som behandlade presentations-, värderings- och upplysningskrav. Arbetsprocessen föregicks av ett utkast som skickades ut på remiss till ledamöterna. Medvetenheten om och behovet av den internationella utvecklingen kom successivt. På 1950-talet var intresset begränsat men på 1960-talet blev den internationella utvecklingen allt viktigare, framförallt bland dem som reviderade börsbolag. Det var dock först på 1980-talet man såg en mer utbredd internationell anpassning och då främst till IASCs normer, men med anpassning till svensk praxis. Ofta skedde det på så sätt att företagen anammade den internationella utvecklingen och att sedan FAR följde efter. De internationella influenserna var viktiga för tänkesätt och redovisningslösningar. I de fall området som reglerades inte utgjorde skatteunderlag fanns mindre inslag av försiktighet och större inslag av internationell anpassning. Innan influenserna kom från IASC inspirerades svensk redovisning både av amerikanska och brittiska traditioner. I FARs rekommendationer såg man inslag av försiktighetsprincipen, men dess betydelse minskade på bekostnad av matchningsprincipen. FARs normgivning visar att det framförallt fanns två konkurrerande influenser på normgivningsområdet, nämligen den internationella utvecklingen och den inhemska lagstiftningen. Dessa system grundades ofta på skilda principer. Svensk lagstiftning – både civilrätt och skatterätt – byggde mer på försiktighet och form, medan internationella normer byggde på matchningsprincipen och ekonomisk substans (Artsberg, 1992).

Redovisningsrådet och Rådet för finansiell rapportering

1989 bildades Redovisningsrådet, genom Stiftelsen för utvecklandet av god redovisningssed med FAR, staten (genom BFN) samt Sveriges Industrieförbund som initiativtagare. Stiftelsen bestod av en styrelse och ett råd. Rådet bestod vid den tidpunkten av nio ledamöter som representerades av en professor från Handelshögskolan i Stockholm, tre auktoriserade revisorer, tre ekonomidirektörer från noterade företag, en professor i juridik samt en representant för Finansanalytikerna. Kanslichef för rådet var Sten-Eric Ingblad från Handelshögskolan i Göteborg. Rådets uppgift var att ge ut rekommendationer samt att informera om redovisningsfrågor av betydelse för publika företag. Det fanns en uttalad policy från Redovisningsrådet om att följa normer från IASC, vilket kom till uttryck genom att Redovisningsrådet i stor utsträckning anammade normer från IASC och införde vissa svenska anpassningar, framförallt avseende redovisning i

juridisk person med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning. Hur väl Redovisningsrådets normer sammanföll med IASCs varierade från område till område och har också varierat över tid (Rundfelt, 1989).

I samband med att Redovisningsrådet bildades angav FAR och BFN att de enligt överenskommelse skulle upphöra med att utfärda nya rekommendationer i redovisningsfrågor till publika företag. FAR skulle underhålla sina befintliga normer men dessa skulle successivt övertas av Redovisningsrådet (Artsberg, 1992; Rundfelt, 1992–2000). Vissa av FARs rekommendationer som tillkom före Redovisningsrådets bildande finns dock kvar än idag men är delvis omarbetade. Idag ger FARs Policygrupp för redovisning ut rekommendationer och uttalanden, framförallt på områden som är oreglerade av andra normgivare. I slutet av 1990-talet upplöstes den stiftelse som bildades 1989 och ersattes av en ideell förening. I praktiken innebar det att en av de ursprungliga huvudmännen, staten företrädd av BFN, ersattes av Stockholms Fondbörs. Vid denna tid orienterade sig även Redovisningsrådet än mer mot IASCs standarder vid framtagande av sina normer. Det skulle krävas mycket starka skäl för att en rekommendation skulle avvika från en IAS. I princip skulle bara avvikelser ske när det krävdes av ÅRL eller annan lag (Rundfelt, 1998).

Precis som vid bildandet av FARs Redovisningskommitté så inspirerades Redovisningsrådet av USA och då FASBs organisatoriska struktur som en partsammansatt organisation. Det som skiljer Sverige från USA i många avseenden är dock de finansiella resurserna. Redovisningsrådets normer riktade sig i första hand till de aktiemarknadsnoterade företagen och var i många fall en ren översättning av IASCs normer. Genom kontrakt med börsen, inregistreringskontrakt/noteringsavtal, förband sig företagen att följa Redovisningsrådets rekommendationer från och med 1995. I kontraktet angavs att årsredovisningen skulle vara upprättad enligt god redovisningssed och med tillämpning av associationsrättslig lagstiftning och annan författning. Väsentliga avvikelser från Redovisningsrådets rekommendationer skulle anges bland redovisningsprinciperna i årsredovisningen, liksommotivet till avvikelserna. God redovisningssed definierades i kontraktet som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av aktiemarknadsbolag. Att god redovisningssed skulle tillämpas följde redan av lag, men för tydlighetens skull angavs det även i avtalet med börsen. För aktiemarknadsbolag var det normalt den praxis som förelåg i aktiemarknadsbolagen som var utgångspunkten för att bedöma vad som var god redovisningssed. Till ledning för bedömningen av vad som var god redovisningssed hänvisades till rekommendationer från olika normgivande organ, i första hand Redovisningsrådet, men även BFN och FAR (Rydén, 1995; 1997).

Att avvika från några av Redovisningsrådets rekommendationer var inte automatiskt ett brott mot god redovisningssed och därför inte heller mot kontraktet. Eventuella avvikelser fick bedömas från fall till fall. En av förutsättningarna för att en avvikelse skulle utgöra brott mot kontraktet var normalt att bolagets revisor i revisionsberättelsen anmärkt att bolagets årsredovisning var upprättad på ett sätt som innebar en väsentlig avvikelse från god redovisningssed. Det angavs vidare i kontraktet att det fanns en stark önskan från placerare att aktiemarknadsbolagen så långt som möjligt tillämpade enhetliga redovisningsprinciper. För att detta krav skulle kunna tillgodoses uppmanades bolag att följa aktuella rekommendationer och noga överväga situationen innan avvikelse skedde. Kontraktets utgångspunkt var alltså att Redovisningsrådets rekommendationer skulle följas. I de fall särskilda omständigheter förelåg kunde avvikelse motiveras, förutsatt att upplysning lämnades om avvikelsen (Rydén, 1995).

I samband med att IAS-förordningen trädde i kraft fanns inte längre något behov av ytterligare normer för noterade företags koncernräkenskaper. Istället inriktade Redovisningsrådet sin normgivning mot vilka bestämmelser som ska tillämpas utöver IFRS i koncernredovisningen samt vilka regler som ska gälla för noterade företags räkenskaper i juridisk person. Redovisningsrådet omorganiserades 2007 och ersattes av Rådet för finansiell rapportering som framförallt arbetar med att ge ut kompletterande redovisningsregler för noterade företags koncernräkenskaper, det vill säga krav som ska följas i koncernredovisningen utöver IFRS, samt redovisningsregler för noterade juridiska personer. Företag noterade på Nasdaq OMX ska idag följa Regelverk för emittenter och där sker en hänvisning till att god sed på värdepappersmarknaden ska följas. Med det avses indirekt normer från Rådet för finansiell rapportering, då detta råd utgör ett av sakorganen inom Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden.

Bokföringsnämnden

Genom 1976 års bokföringslag inrättades det statliga organet BFN. Anledningen till BFNs bildande var att denna bokföringslag var av karaktären ramlagstiftning och därför krävdes kompletterande normer. BFN bildades som ett organ i syfte att fungera som uttolkare av god redovisningssed. I samband med tillkomsten av 1999 års bokföringslag togs det in i lag att BFN ansvarar för utvecklande av god redovisningssed. Det fanns dock redan tidigare angivet i Förordning med instruktion för Bokföringsnämnden (1976:377) att nämndens uppgift var att främja utvecklingen av god redovisningssed. Det enda som skedde 1999 var alltså att detta även togs in i lag. Efter Redovisningsrådets bildande inriktades Redovisningsrådets normgivning på noterade företag, medan BFN ansvarade för frågor om löpande bokföring och arkivering samt normer till icke-noterade företag. Detta skedde framförallt genom att Redovisningsrådets rekommendationer anpassades till icke-noterade företag.

Övriga normgivare

Ytterligare en normgivare på redovisningsområdet som haft betydelse är Näringslivets Börskommitté, NBK, vilka upphörde med sin normgivning när Redovisningsrådet bildades 1989. Kommitténs rekommendationer har spelat en viktig roll för redovisningens utformning, framförallt när det gäller redovisningen som underlag för beräkning av olika nyckeltal, uppställningsformer och upplysningskrav om ersättningar till ledande befattningshavare. Kommittén påverkade även innehållet i 1975 års aktiebolagslag och 1976 års bokföringslag (Thorell, 1990).

Även Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) har givit ut rekommendationer som haft betydelse på redovisningsområdet. SFF startade sin verksamhet 1972 eftersom analytikerna ansåg att det var viktigt med en enhetlig tillämpning av principer i den externa redovisningen. I takt med att andra normgivare vuxit fram, och även beaktat vad SFF angivit i sina rekommendationer, upphörde SFF i princip med normer på redovisningsområdet. Till exempel hade SFF givit ut en rekommendation om upprättande av finansieringsanalys, som upphörde när Redovisningsrådet kom med sin rekommendation om kassaflödesanalys. Idag har SFF framförallt rekommendationer som behandlar beräkning av nyckeltal och värdering.

Utöver dessa normgivare har även en rad andra aktörer givit ut normer på redovisningsområdet. En av dessa aktörer är Skatteverket, och framförallt dess föregångare Riksskatteverket som haft en viktig roll i utvecklingen av god redovisningssed i juridisk person på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning. Riksskatteverket hade bland annat en referensgrupp som gav ut frågor och svar och andra former av tolkningar av vad som utgjorde god redovisningssed i specifika frågor.

5.1.5 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning varierar mellan länder världen över och har diskuterats intensivt i redovisningslitteraturen, inte minst i Sverige. Bland annat propagerade FAR för en frikoppling inför omläggningen av svenska skattesystemet i slutet av 1980-talet, men så blev inte fallet (Artsberg, 1992) och har inte blivit det senare heller. IASC påtalade i mitten av 1980-talet problemet med sambandet mellan redovisning och beskattning i vissa länder och konstaterade att det utgör ett problem vid harmonisering av redovisningsnormer.

I Sverige råder ett starkt samband mellan redovisning och beskattning, vilket innebär att redovisat årsresultat utan större korrigeringar ska kunna läggas till grund för beskattningen. Denna koppling fick sin struktur under 1920-talet genom 1928 års kommunalskattelag (1928:370) och 1929 års

bokföringslag. I skattelag finns en hänvisning till den skattskyldiges bokföring och det framgår att en inkomst anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna. Detsamma gäller utgifterna. I de fall det finns specifika skatteregler i skattelag går de dock före den goda redovisningsseden. Reglerna om sambandet återfinns numera i inkomstskattelagen (1999:1229). I de fall det finns flera goda redovisningsseder för en och samma redovisningsfråga är det den av företaget valda goda redovisningsseden som även ska ligga till grund för beskattningen (prop. 1999/2002:2; RÅ 1999 ref. 32).

Sambandet mellan redovisning och beskattning delas ofta in i olika typer av samband: materiellt, formellt respektive inget samband. Det materiella sambandet innebär att den goda redovisningsseden styr beskattningen, vilket innebär att om redovisningen är upprättad enligt god redovisningssed är det denna som styr beskattningen. Denna typ av samband föreligger i de flesta fall avseende till exempel intäkter och avsättningar.

Det formella sambandet innebär att det finns en specifik skatterättslig bestämmelse som är styrande i dubbel bemärkelse, vilket innebär att den styr både redovisningen och beskattningen. Exempel på detta är räkenskapsenlig avskrivning samt avsättning till periodiseringsfond. Det innebär att de skattemässiga bestämmelserna endast får tillämpas vid beskattningen om de även använts i redovisningen.

Slutligen finns det situationer då det inte föreligger något samband alls, vilket innebär att skattereglerna avgör beskattningen och redovisningsreglerna avgör redovisningen – och att det inte finns någon koppling häremellan. Exempel på detta är avskrivning på byggnader. Redovisningen kan i dessa fall utvecklas fritt utan hänsyn tagen till skattekonsekvenser. Ofta framhävs att till exempel Tyskland, Finland och Sverige har ett starkt samband mellan redovisning och beskattning, medan USA inte har något samband alls. Det är dock svårt att avgöra vad ett samband innebär i praktiken. Även om redovisningslag och skattelag är åtskilda kan det i praktiken finnas ett samband.

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning har en mängd rättsfall avgjorts där god redovisningssed spelat en avgörande roll för att bedöma tidpunkt för beskattning av en intäkt och tidpunkt för avdrag för en kostnad. Det är framförallt på områdena redovisning av intäkter och avsättningar som det förekommit många rättsfall under årens lopp och där man måste bestämma vad som är god redovisningssed för att avgöra tidpunkt för beskattning respektive tidpunkt för avdrag vid beskattningen.

Frågan om ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning har pågått i Sverige sedan mitten av 1980-talet och har behandlas i både debatt, doktrin

och utredningar. I SOU 1995:43 *Sambandet redovisning – beskattning* föreslogs en frikoppling avseende det formella sambandet och i SOU 2008:80 *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet* föreslogs en frikoppling avseende det materiella sambandet. Ingen av dessa utredningar har dock lett till lagstiftning avseende frikoppling mellan redovisning och beskattning.

Skälen till att det materiella sambandet borde avskaffas var flera. För det första angavs i den senaste utredningen att utvecklingen av redovisningen har lett till en omfattande tillämpning av särskilda redovisningsprinciper i juridisk person, jämfört med tidigare principer, och de huvudsakliga tidigare samhälleliga utgångspunkterna för ett materiellt samband har fallit bort (SOU 2008:80).

För det andra har de internationella redovisningsnormerna mer och mer kommit att påverka redovisning i juridisk person, vilket av flera skäl är mindre väl lämpat att ligga till grund för beskattningen. En beskattning baserad på IFRS innebär tillämpningssvårigheter. För det tredje anger utredningen att redovisningsnormerna för svenska juridiska personer kommer att vara indelade i fyra olika regelverk framöver. Om beskattningen ska vila på detta blir skattereglerna alltför omfattande och svårtillämpade. Slutligen anges som skäl för att avskaffa det materiella sambandet att det måste gå att lita på att reglerna håller konstitutionellt. Grundlagen kräver att skatteregler ska ges i form av lag, det vill säga stiftas av riksdagen. Så är inte fallet när det indirekt är utomrättsliga organ som styr skatteuttag genom deras normgivningsarbete på redovisningsområdet (SOU 2008:80).

Tidigare praxis visar hur skatteregler påverkat såväl redovisning i juridisk person som redovisning i koncernredovisningen. Rundfelt (1987) påtalar att man såg en viktig utvecklingstendens i svenska noterade företags årsredovisningar i slutet av 1980-talet. Denna utveckling var att det blev fler och fler skillnader mellan koncernredovisning och redovisning i juridisk person, det vill säga att redovisningsprinciperna för koncernen skiljde sig från de principer som användes i de juridiska enheterna. Exempel på sådana områden var inkomstperiodisering avseende pågående arbeten, där man i koncernen redovisade realiserade vinster, och att avsättning för omstruktureringar enbart redovisades i koncernredovisningen. Fördelen med denna utveckling var att koncernredovisningen inte påverkades av skattelagstiftningen på samma sätt som tidigare. Nackdelen var att skillnaderna mellan företag bedömdes öka eftersom det var oklart om skatteregler påverkade koncernredovisningen eller inte. Genom att företagen började uppvisa redovisningsmässiga skillnader mellan koncern och juridisk person fanns enligt Rundfelt (1990) en förhoppning om att redovisningen för koncernen inte skulle präglas av lika mycket försiktighet som var fallet för redovisning i juridisk person, framförallt på grund av sambandet mellan redovisningen

och beskattningen. I de fall samma redovisningsprinciper användes i koncernredovisningen präglades även koncernens redovisning av försiktighetsprincipen på en nivå som inte aktiemarknaden var betjänt av. Den frikoppling som vid denna tidpunkt skedde mellan koncernredovisningen och redovisning i juridisk person skedde på företagens egna initiativ genom anpassning till internationella normer i koncernredovisningen (Rundfelt, 1990).

5.2 Europeiska Unionen

Haller (2002) samt Sellhorn och Tomaszewski (2006) delar in utvecklingen på redovisningsområdet i Europa i tre faser, där fas 1 sträcker sig från början av 1990-talet till 1998. Denna fas kännetecknas av internationalisering av kapitalmarknaderna med förhoppning om lägre kapitalkostnader. För att uppnå detta började många företag att övergå till internationellt accepterade redovisningsnormer, framförallt IAS och US GAAP. Eftersom företagen dessutom tvingades följa lokala regler blev kostnaderna ganska höga, samtidigt som skillnaderna mellan koncernredovisningen och redovisning i juridisk person ökade. Ur ett europeiskt perspektiv hade fjärde och sjunde redovisningsdirektiven inte lett till önskad enhetlighet inom Europa. Enligt Rundfelt (1990) diskuterades vid denna tidpunkt att sätta samman en Europeisk redovisningskommitté. Lösningen man istället enades om var att IASC skulle spela en större roll för den internationella harmoniseringen. IASCs roll diskuterades under många år och stärktes varje år på det internationella planet (Botzem, 2014; Camfferman & Zeff, 2007; Rundfelt, 1996).

Nästa fas, fas 2, sträcker sig från 1998 till 2004. Den kännetecknas av att ett antal länder (Österrike, Belgien, Finland, Frankrike, Tyskland, Italien och Luxemburg) tilläts att avvika från nationella regler och istället tillämpa IAS eller US GAAP i sin koncernredovisning. Det var framförallt företag från Tyskland som övergick till att upprätta sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS. US GAAP tillämpades framförallt av företag som även hade värdepapper noterade i USA. Under denna tid började också fler och fler länder att anpassa sina nationella normer efter IAS/IFRS, framförallt vid upprättande av koncernredovisningen. Fas 3 sträcker sig från 2005 och framåt och kännetecknas av införandet av IAS-förordningen.

I och med Sveriges inträde i EU blev Sverige bundet av EU-rätten. Denna rätt skiljer sig i flera avseenden från svensk rättstradition. Till exempel finns det olika rättsakter som inte är att likställa med svenska rättskällor och inom EU tillämpas annan juridisk metod. På redovisningsområdet finns ett antal rättskällor från EU, varav de mest centrala anges nedan.

Det är viktigt att notera att när EU-rätten ska gälla så gäller den lika i alla medlemsländer. Begrepp som förekommer inom både nationell rätt och

EU-rätt behöver därför inte betyda samma sak. Det är även viktigt att tänka på att EUs olika rättskällor, såsom direktiv och förordningar, översätts till samtliga medlemsländers språk. Genom olika språköversättningar kan olika termer få olika innebörd. Enligt en dom från EU-domstolen, Cilfit-domen, krävs det att EU-domstolen vid en tolkning av unionsrättsliga bestämmelser gör en jämförelse av de olika språkversionerna. Indirekt gäller inte detta enbart EU-domstolen utan även dem som tillämpar rättsakterna (Hettne & Eriksson, 2011), till exempel företag som tillämpar IAS-förordningen.

Förutom EU (dåvarande EG) spelade även Förenta Nationerna (FN), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) och IASC en stor roll i harmoniseringsarbetet. Inställningen till IASC var dock negativ under många år. Denna syn ändrades i samband med att the International Organization of Securities Commissions (IOSCO), en internationell sammanslutning av tillsynsmyndigheter för värdepappersmarknaderna, uppmanade IASC att verka för en ökad harmonisering i slutet av 1980-talet. En sådan harmonisering var en förutsättning för att samordna krav som ställdes på företag när de ville introducera sina värdepapper på utländska börser. IOSCO önskade att enhetliga krav skulle ställas på företag oavsett vilken börs företagen väljer att notera sina värdepapper på. Ett första led i detta arbete från IASCs sida var att eliminera ett stort antal av de redovisningsalternativ som angavs i olika standarder, så att företag som följde en och samma standard endast skulle ha en – eller ett fåtal – metoder att avspegla transaktionen på (Botzem, 2014; Camfferman & Zeff, 2007; Rundfelt, 1988; 1990).

5.2.1 Redovisningsdirektiven och IAS-förordningen

Framtagandet av de redovisningsrättsliga direktiven inom EU var en lång och mödosam process, inte minst eftersom det inom EU finns flera olika kulturer med olika syn på redovisningens syfte och därmed även på redovisningslösningar. När direktiven väl var framförhandlade vilade de formellt sett på en hög auktoritet eftersom direktiv måste implementeras i medlemsstaternas nationella lagstiftning. Detta har i Sverige skett genom ÅRL. Direktiven har uppdaterats under årens lopp i syfte att anpassa sig till IFRS, vilket har implementerats i ÅRL. Genom direktiven har företagen därför kunnat närma sig en redovisning enligt IFRS redan innan IAS-förordningen trädde i kraft. Detta innebär att även redovisning i juridisk person samt redovisning i koncerner som inte tillämpar IFRS, kan närma sig IFRS inom ÅRLs ramar.

Harmoniseringen inom EU genom direktiv ses dock av vissa som ett misslyckande eftersom direktiven tolkats och implementerats på olika sätt inom EU, se bland annat olikheterna avseende införandet av begreppet rättvisande bild ovan. Dessutom innehåller direktiven många alternativa val,

vilket medlemsstaterna har utnyttjat. Det finns även många områden som inte är reglerade i direktiven, varför olika praxis har utvecklats i medlemsländerna. Detta innebär att målet med harmoniserade redovisningsnormer inte medfört den harmonisering som var tänkt, varför man istället valde att införa IFRS via en förordning.

Enligt Rundfelt (1990; 1991) genomförde Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants (FEE) årsredovisningsgranskningar i de länder där direktiven införts, i syfte att undersöka harmonisering av redovisningspraxis mellan länder. Dessa undersökningar visade att harmonisering skett på de områden där direktiven hade detaljregler och på dessa områden hade hög grad av enhetlighet uppnåtts. Detta gällde till exempel uppställningsformer och varulagervärdering. På andra områden, till exempel pensionsredovisning och intäktsredovisning avseende pågående arbeten, fanns inte samma enhetlighet. Med detta resultat som grund utvidgades samarbetet mellan EG och IASC, i syfte att uppnå harmoniserade redovisningsnormer inom Europa och övriga delar av världen.

Enligt Rundfelt (1999) hade den sektion inom EU-kommissionen som arbetar med redovisningsfrågor i slutet av 1990-talet föreslagit att IAS skulle bli obligatoriskt, men detta förslag avfärdades vid denna tidpunkt. Majoriteten tyckte föredra en möjlighet, men inte en skyldighet, att tillämpa IAS. Bakgrunden till att över huvud taget diskutera tillämpning av IAS var att uppnå jämförbarhet över landsgränserna. Det framfördes även ett stort behov av enhetlig tillsyn inom EU, för att IAS skulle tillämpas på ett enhetligt sätt och att jämförbarhet därmed skulle uppnås (Rundfelt, 1999). Frågan om tillämpning av IAS inom EU väcktes sedan till liv igen (Rundfelt, 2000) och kravet på att följa IFRS kommer nu till uttryck i IAS-förordningen.

En förordning är en rättsakt från EU som till alla delar är bindande och direkt tillämplig för den eller dem som den riktar sig till, i detta fall noterade företags koncernräkenskaper. En förordning vare sig kan eller får transformeras till nationell lag. I samband med IAS-förordningen tryckte EU hårt på att alla företag som har att följa förordningen ska följa samma regler och att det är viktigt att likartade tolkningar görs. Ett led i detta är att EU redan i IASBs normgivningsarbete är en viktig aktör. EU anser till exempel att det är viktigt att de är med i processen med att starta och driva projekt, i syfte att praxis inte ska utvecklas lokalt. Innan en IFRS blir bindande inom EU krävs det enligt IAS-förordningen att den genomgår en antagningsprocess. En IFRS får enbart antas om den inte strider mot den princip som fastställts i redovisningsdirektiven om att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, om den bidrar till det europeiska gemensamma bästa samt uppfyller kriterierna för begriplighet, relevans,

tillförlitlighet och jämförbarhet. I antagningsprocessen är både redovisnings-expertis och politisk expertis involverade. Dessutom kräver förordningen att medlemsstaterna bedriver tillsyn av efterlevnaden. Allt detta för att IFRS ska tillämpas på ett enhetligt sätt inom EU.

Genom införandet av IAS-förordningen flyttades makten över redovisningsnormerna från Sverige till EU-nivå och internationell nivå. Även om svensk redovisning, vilket beskrivits ovan, började internationaliseras långt före 2005 innebar kravet på IFRS via en förordning att det inte längre gavs någon möjlighet till svenska anpassningar. Även om Redovisningsrådets rekommendationer i stor utsträckning var en ren översättning av dåvarande IAS hade Redovisningsrådet frihet att ändra, lägga till och ta bort vad de önskade och sedan var det Sverige som hade suveränitet avseende tolkning. Det fanns inget krav på att Redovisningsrådets rekommendationer skulle tillämpas på samma sätt som IAS tillämpas i andra länder. IAS-förordningen innebar att makten över redovisningen flyttades bort från Sverige.

Vad gäller tillsyn och efterlevnad etablerades Committee of European Securities Regulators (CESR) i syfte att ha en överordnad roll i tillsynsarbetet. Denna roll sköts nu av ESMA som agerar som samordningsmyndighet för bland annat tillsynsfrågor avseende finansiell rapportering inom EU. Ansvaret för tillsyn ligger dock på respektive land. ESMA:s roll är bland annat att koordinera medlemsländernas tillsyn i syfte att eftersträva en enhetlig tillämpning av IFRS inom EU. Hur tillsynen sköts i respektive land varierar. Vissa länder – däribland Sverige – låter börserna utöva tillsyn över sina egna emittenter, medan tillsynen i till exempel Danmark sker via en statlig myndighet. ESMA, tidigare CESR, publicerar rapporter innehållande konkreta frågeställningar kring de tillsynsärenden som behandlats i medlemsländerna. ESMA anger själva att IFRS är globala standarder vars effekt uppnås först när enhetlig tillämpning uppnås i världen. Deras erfarenhet i Europa är att effekt endast kan uppnås om tillsynen samordnas mellan länderna. För att uppnå enhetlig tillämpning krävs även att tillsynen är enhetlig. I syfte att uppnå enhetlig tillämpning av IFRS har ESMA givit ut riktlinjer för hur tillsynen ska gå till i medlemsländerna (ESMA, 2014). För genomgång av tillsyn inom EU se till exempel Berger (2010).

I Sverige är det Finansinspektionen som har det yttersta ansvaret för tillsynen. Genom lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden samt genom Finansinspektionens föreskrift (FFFS 2007:17) är det dock de reglerade marknaderna som har i uppdrag att hantera den praktiska tillsynen av finansiell information från de noterade företagen. Resultatet från tillsynen presenteras på börsernas webbplatser. Varje år lämnas en slutlig rapport över den granskning som genomförts och vad granskningen resulterat i. Börserna har möjlighet att utdöma sanktioner vid regelverksöverträdelse

utifrån överträdelsens art och väsentlighet. Dessa sanktioner kan utgöras av uppmaning att bolaget ska anpassa sin redovisning i kommande årsredovisning, begäran om att bolaget går ut med särskild rättelse antingen separat eller i nästa kvartalsrapport, krav på att skicka in en ny årsredovisning, varning, vite eller avnotering.

Före införandet av IFRS i Sverige fanns inte någon tillsynsfunktion i Sverige. Redovisningsrådet bedrev dock viss tillsyn genom en särskilt inrättad panel, Övervakningspanelen, vars uppgift inte var reglerad i lag utan skedde på eget initiativ. Syftet var att skydda investerarna och upprätthålla förtroendet för kapitalmarknaden. Panelen hade dock ingen möjlighet att utdöma sanktioner utan det var upp till börserna att göra detta. Panelens ärenden offentliggjordes, vilket kunde innebära negativ publicitet för företagen.

5.3 Globalt

Flera organisationer har påverkat normgivningen och harmoniseringen på redovisningsområdet. Tre aktörer som varit viktiga är IASB, FASB och SEC. Historiskt sett anses amerikanska organisationer varit mest dominanta (Barbu & Baker, 2010). Nedan redogörs för den roll som IASB och FASB har på normgivningsområdet och vilken betydelse de har och har haft för harmoniseringsarbetet.

5.3.1 International Accounting Standards Board – IASB

Den numera dominerande organisationen på den internationella arenan är IASB. Dess föregångare IASC grundades i London 1973 efter en överenskommelse mellan revisorsorganisationer verksamma i olika länder. Syftet med IASC var att verka för en global harmonisering av redovisningen. 2001 skedde en omorganisation av IASC, vilket bland annat medförde namnändring till IASB som övertog normerna utgivna av IASC. Omorganisationen berodde framförallt på att IASCs normer fått en ökad spridning under 1990-talet, vilket ställde krav på organisationen. Organisationen kritiserades bland annat för att samarbetet var för svagt med nationella normgivare och att de anställda inte var tillräckligt oberoende eftersom de även hade andra tjänster. Även de finansiella resurserna ansågs vara för små. I och med omorganisationen kopierades i princip FASBs organisation, i syfte att bli mer oberoende, med bland annat heltidsanställda ledamöter som har geografisk spridning och därmed större möjlighet att fånga upp influenser från olika delar i världen (Botzem, 2014; Camfferman & Zeff, 2007).

Normerna från såväl IASC som IASB har alltid varit kapitalmarknadsorienterade, där investerarna anses utgöra den primära intressenten och det anses att den information som är av intresse för investerarna även är av intresse för övriga intressenter. Övriga intressenter utesluts därför inte

som användare (IASC, 1989). I Föreställningsramen (IASB, 2010) anges nuvarande och potentiella investerare samt nuvarande och potentiella långgivare och andra kreditgivare vara de främsta intressenterna. Inte heller här utesluts andra användare av finansiella rapporter.

IFRS har påverkat redovisningspraxis i många länder redan innan införandet av IAS-förordningen, så även Sverige, genom att praxis och nationella normgivare influerats av dessa normer. Under 1990-talet antogs till exempel nya lagar i Belgien, Frankrike, Tyskland och Italien som tillät stora företag att använda IFRS i sin koncernredovisning. Trots detta föreligger skillnader mellan svensk redovisning och IFRS med avseende på att svensk redovisning har andra intressenter och ett annat syfte än IFRS. Svensk redovisning har till exempel inte lika tydliga målsättningar som IFRS, vilket bland annat innebär att redovisningens intressenter och redovisningens syfte inte är lika väldefinierat inom svensk redovisning som inom IFRS. Generellt gäller även att tillämpning av IFRS kräver mer och svårare bedömningar än vad som krävs vid tillämpning av traditionell svensk redovisning.

I syfte att uppnå en mer enhetlig tillämpning av IFRS arbetar IASB tillsammans med regionala och nationella normgivare och fångar på så vis upp andra länders uppfattning om redovisning. Processen för normgivning kan sägas vara en öppen process där bland annat mötesprotokoll, diskussionspapper och utkast till IFRS presenteras på hemsidan. Innan en IFRS antas är både diskussionspapper och utkast ute på remiss. För att se hur Volvokoncernen bland annat deltar i remissarbetet, se avsnitt 8.3.6 Volvos engagemang i utveckling av extern redovisning. För ytterligare information om utvecklingen av normgivaren IASC/IASB och dess normgivningsprocess, se bland annat Botzem (2014) samt Camfferman och Zeff (2007).

IASBs normer har globalt fokus och standarderna är tänkta att användas i samtliga världens länder. Standarderna är även tänkta att användas inom samtliga branscher som drivs med vinstsyfte och på samtliga transaktioner. Detta kommer till uttryck i IASBs målsättning som innebär att de ska utveckla redovisningsstandarder av hög kvalitet med utgångspunkt i ett allmänintresse. Standarderna ska möjliggöra tillsyn, accepteras globalt och vara baserade på klart uttryckta principer. Dessa standarder ska kräva information av hög kvalitet, transparens och jämförbarhet i finansiella rapporter till hjälp för investerare och andra aktörer på världens kapitalmarknader samt för andra användare av finansiell information i samband med beslutsfattande.

Frågan blir då hur standarder ska vara utformade för att kunna tillämpas i hela världen, för samtliga branscher och för samtliga företag och dessutom vara beständiga över tid för att slippa ändras för ofta. För att möjliggöra detta har IASB valt att utforma principbaserade standarder, se mer om

detta i avsnitt 4.3.4 Princip- kontra regelbaserade normer ovan. Ett exempel på vad principbaserade normer innebär är att man undviker kvantitativt definierade regler och att principerna är något så när konsekventa över hela IFRS. Syftet med principbaserade normer är att möjliggöra för företagen att avspegla sin egen ekonomiska situation i redovisningen utifrån bedömningar som görs av den egna verksamheten. Detta anses ge bättre beslutsunderlag för beslutsfattare än vad regelbaserade normer gör. Istället för kvantitativa definierade regler innebär principbaserade normer att vägledning ges för hur man ska tänka i olika situationer när bedömningar måste göras.

5.3.2 Financial Accounting Standards Board – FASB

I USA har regleringen av redovisning skett på federal nivå sedan 1930-talet. Då bildades Securities and Exchange Commission (SEC) som fick i uppdrag att utöva tillsyn över kapitalmarknaden i USA. En del i denna tillsyn innebar att övervaka vilken information som lämnats av företag till investerare, det vill säga tillsyn över redovisningen. SEC utformar dock inte redovisningsnormerna utan har överlåtit det till privata normsättare. Från 1934 fram till 1973 utvecklades redovisningsnormerna av de amerikanska revisorerna, organiserade inom American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). I början av 1970-talet rådde missnöje kring redovisningsnormgivningen, bland annat på grund av att normgivningen inte vilade på enhetliga grundläggande principer och att enbart revisorer var involverade i normgivningsprocessen vilket gjorde att hänsyn inte togs till andra perspektiv.

FASB grundades i USA 1973 och dessa normer blev snabbt upphöjda till accepterad redovisning i USA genom SEC (Zeff, 1984). Sedan bildandet har FASB producerat en stor mängd normer, vilka varit föregångare för många normgivare och länders normgivning, inte minst IASC och IASB.

Sedan 2002 sker ett samarbete mellan IASB och FASB i syfte att minimera skillnaderna mellan de båda regelverken. Sedan 2007 tillåter SEC att icke amerikanska företag som är noterade på amerikansk börs skickar in finansiell information upprättad enligt IFRS och därför behöver dessa företag inte längre följa US GAAP.

5.4 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter

Detta avsnitt beskriver inte någon specifik normgivare utan istället den redovisningsteori som ligger till grund för mycket av den normgivning som finns på redovisningsområdet – både nationellt och internationellt. Historiskt sett har normgivningen haft sin utgångspunkt i ett antal grundläggande principer, till exempel försiktighetsprincipen och matchningsprincipen. Nu är det dock vanligare att normgivarna har utgångspunkt i så kallade föreställningsramar som bland annat har sin utgångspunkt i vissa kvalitativa kriterier. En grundläggande föreställningsram innehåller grundläggande idéer, såväl för normgivare som för tillämpare och intressenter.

Idén om att skapa en föreställningsram i syfte att underlätta harmonisering av redovisningsnormer presenterades i USA både av praktiker och i akademisk litteratur och utvidgades bland annat av Paton och Littleton (1940). Den amerikanska Föreställningsramen utvecklades av FASB under perioden 1978–1985. Med hänsyn till internationell harmonisering argumenterade även akademiker för en föreställningsram i Storbritannien och att denna sedan skulle användas internationellt. Ett antal studier bedrevs i syfte att analysera i vilken utsträckning FASBs Föreställningsram kunde användas som bas för harmoniserade redovisningsnormer (Baker & Barbu, 2007).

FASBs Föreställningsram har sedan legat till grund för många andra föreställningsramar, bland annat IASCs som tillkom 1989, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, vilken i sin tur översattes av Redovisningsrådet 1995 till *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. Föreställningsramen tjänar bland annat som grund för normgivarna vid framtagande av nya normer och som hjälp vid tillämpning av normer. Föreställningsramen ska även användas vid oreglerade frågor eftersom IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* har en hänvisning till Föreställningsramen. I IAS 8 finns en normhierarki som ska användas vid oreglerade frågor. I detta sammanhang gäller inte den svenska rättskällevärdet, eftersom EU-förordning går över svensk lag och svensk sed. Det bör också poängteras att Föreställningsramen är underordnad IFRS.

IASB övertog Föreställningsramen från IASC men för närvarande pågår en omarbetning av den. Förhoppningen var att IASB och FASB tillsammans skulle utveckla en gemensam Föreställningsram. Detta arbete avbröts dock 2012 innan den nya Föreställningsramen hunnit bli klar. Den nu gällande Föreställningsramen från IASB antogs 2010, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, och innehåller en blandning av nya delar och vissa äldre delar som kvarstår sedan IASCs version 1989. Föreställningsramen innehåller en rad grundläggande tankar som ligger till grund för såväl normgivare som tillämpare och användare, vilket sätter sin prägel på både normgivning och tillämpning av normer. Föreställningsramen innehåller bland annat bestämmelser om redovisningens syfte, kvalitativa egenskaper, definition av poster i resultat- och balansräkningen och kriterier för redovisning och mätning samt kapitalbegrepp.

En viktig aspekt i Föreställningsramen som fick ökad betydelse först under 1990-talet och därefter är det så kallade balansorienterade synsättet, även kallat tillgångs- och skuldsynsättet. Föreställningsramen sågs som ett skifte från traditionell betoning på resultatorienterat synsätt, baserat på realisations- och matchningsprincipen, till ett synsätt där intäkter härleddes från

värdeförändringar på tillgångar och skulder. Detta framgår inte explicit av Föreställningsramen, men tolkas så eftersom definition av balansräkningens beståndsdelar – tillgångar, eget kapital och skulder – presenteras före beståndsdelarna av prestationer, intäkter och kostnader. Detta var även en spegelbild av det skifte som skedde i USA på 1980-talet. Definitionen av tillgångar och skulder fokuserar på åtaganden och framtida ekonomiska fördelar och en tillämpning av dessa kriterier ledde till att många poster inte längre fick redovisas i balansräkningen på det sätt som tidigare skett. Detta avsåg framförallt poster som redovisats som förutbetalda, vilka associerades med ett resultatorienterat synsätt. Det är dock svårt att påvisa att det balansorienterade synsättet fick genomslag till hundra procent. Under samma tid utarbetades IAS 18, se mer om denna standard i avsnitt 6.1 Intäkter nedan. IAS 18 har en tydlig intäktsorientering. Det är därför svårt att påvisa total övergång till balansorienterat synsätt (Camfferman & Zeff, 2007).

I Föreställningsramen anges bland annat syftet med finansiell rapportering, vilket är att tjäna som underlag för beslutsfattare. De huvudsakliga beslutsfattarna anses vara befintliga och potentiella investerare samt långgivare och andra kreditgivare. Man utesluter dock inte andra intressenter som kan vara intresserade av finansiell information. Detta är viktigt att ha som utgångspunkt bland annat för IASB själva vid framtagande av nya IFRS samt för företag vid tillämpning av IFRS. För att redovisningen ska vara användbar för dessa beslutsfattare anger Föreställningsramen ett antal kvalitativa egenskaper som redovisningen ska leva upp till för att vara användbar. De kvalitativa egenskaperna delas upp i två grupper, grundläggande kvalitativa egenskaper (relevans och korrekt återgivande) respektive förstärkande kvalitativa egenskaper (jämförbarhet, verifierbarhet, förståelse och tidsaspekten) (IASB, 2010). Nedan redogörs dock enbart för den kvalitativa egenskapen korrekt återgivande. För ytterligare beskrivning av kvalitativa egenskaper samt övriga delar som behandlas i Föreställningsramen, se IASB (2010).

En viktig princip i Föreställningsramen är principen om att ekonomisk innebörd ska följas framför juridisk form, *substance over form*. Principen innebär att om den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från den juridiska formen ska transaktionen redovisas i enlighet med den ekonomiska innebörden. I Föreställningsramen från 1989 kom denna princip till uttryck som en del av den kvalitativa egenskapen tillförlitlighet. Motsvarande lydelse kommer till uttryck i den översättning som Redovisningsrådet gjorde av IASCs Föreställningsram 1995. Även försiktighetsprincipen kom i denna Föreställningsram till uttryck som en egen princip genom den kvalitativa egenskapen tillförlitlighet. I IASBs Föreställningsram från 2010 finns dock inte dessa principer kvar, vare sig ekonomisk innebörd framför juridisk form eller försiktighetsprincipen. Detta innebär dock inte att principerna inte existerar (IASB, 2010).

Korrekt återgivande är en ny kvalitativ egenskap i Föreställningsramen från 2010 som ersatte den tidigare kvalitativa egenskapen tillförlitlighet, *reliability*. IASB såg ett problem med att tillförlitlighet ofta tolkades olika och blandades ihop med andra kvalitativa egenskaper och därför valdes en ny term, korrekt återgivande, som även delvis medförde nytt innehåll. I vissa fall tolkades tillförlitlighet synonymt med verifierbarhet vilket IASB ansåg var en felaktig tolkning. Korrekt återgivande handlar om att varje transaktion ska återspeglas på ett korrekt sätt och innebär att ekonomiska händelser och omständigheter ska beskrivas på ett sådant sätt att mottagaren av redovisningen har en möjlighet att förstå vad det handlar om (IASB, 2010). När det gäller principen innebörd och form finns den inte längre beskriven separat, utan det ligger underförstått i den kvalitativa egenskapen korrekt återgivande att det är den ekonomiska substansen av transaktionen som ska avspeglas framför den juridiska formen. I praktiken innebär detta ingen skillnad jämfört med tidigare, eftersom IASB numera anser att det automatiskt följer av korrekt återgivande att den ekonomiska substansen ska avspeglas och därför behövs ingen enskild princip. Inte heller i FASBs ramverk finns principen återgiven, eftersom den även där anses överflödigt och redovisningen enligt FASB alltid ska vara upprättad enligt principen om ekonomisk innebörd framför juridisk form.

Genom införandet av den kvalitativa egenskapen korrekt återgivande utmönstrades även försiktighetsprincipen som enskild princip. Försiktighetsprincipen innebar att de bedömningar som måste göras under osäkerhet skulle göras med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattades och kostnader och skulder inte underskattades. Det angavs även att försiktighetsprincipen inte fick leda till dolda reserver eller att omotiverat stora reserver skulle byggas upp. Även om detta är rimliga antaganden ansåg IASB att det fanns problem med principen och därför har den uteslutits ur Föreställningsramen. Problemen som IASB såg med principen var att den kom i konflikt med att den finansiella informationen ska vara neutral samt att den kunde uppmana till manipulering, *earnings management*. Ytterligare en stark anledning till att principen ströks var att i detta skede samarbetade IASB med FASB vid framtagande av ny Föreställningsram och FASB hade inte, och ville heller inte införa, en definition av försiktighetsprincipen. Både FASB och IASB ansåg att det var viktigt att understryka neutralitet.

Detta innebär dock inte att total avsaknad av försiktighet ska iakttas vid framtagande av finansiella rapporter. Många standarder innehåller fortfarande, och kommer att innehålla, inslag av försiktighet, till exempel ska garantier redovisas trots att någon skada ännu inte inträffat, se vidare avsnitt 6.2 Ansvarsförbindelser och avsättningar nedan, varulager ska värderas enligt lägsta värdes princip och nedskrivningstest krävs för att

säkerställa att redovisat värde inte överstiger återvinningsvärdet. Detta är exempel på standarder som har inslag av försiktighet. IASB anser dock att neutralitet är viktigare än försiktighet och tillämpning av IFRS måste därför leda till så neutral information som möjligt.

IASB utmönstrade alltså försiktighetsprincipen som enskild princip eftersom principen av vissa bedömdes som att den misstolkades och att den kunde komma i konflikt med målet om neutral finansiell information. Utmönstrandet av försiktighetsprincipen har dock varit kontroversiellt och fått utstå kritik. I pågående arbete med Föreställningsramen kommer IASB bedöma om försiktighetsprincipen ska återinföras eller inte. Det är dock viktigt att poängtera att försiktighetsprincipen inte kan innebära en återgång till en ålderdomlig och omodern redovisning med dolda reserver. Principen får inte leda till systematisk snedvridning mot försiktighet som strider mot neutralitet. Försiktighetsprincipen får heller inte vara en princip i syfte att göra avsteg från IFRS. Om en standard i sig inte anses tillräckligt försiktig måste standarden ändras – Försiktighetsprincipen kan alltså i det fallet inte användas för att uppnå den lösning man önskar. Försiktighetsprincipen får inte heller åberopas som argument i syfte att tabuförklara gällande värderingsmodeller. Det finns till exempel inget mer oförsiktigt än att värdera derivat till anskaffningsvärde istället för verkligt värde. Vissa anser att försiktighetsprincipen kan minska förekomsten av *earnings management*, varför det är viktigt för IASB att se över ett eventuellt återinförande av principen (Hoogervorst & Spencer, 2014).

5.5 Sammanfattning

Sammanställningen av lagar och normgivare i Sverige och dess påverkan från andra länder kan göras långt mer omfattande än ovan. Syftet har dock varit att visa en översiktlig utveckling och visa att det skett förändringar över tid på grund av olika influenser. Detta i syfte att kunna analysera vilka faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den svenska redovisningstraditionen har influerats av både kontinental-europeisk och angloamerikansk redovisningstradition. Historiskt sett är det den kontinentala traditionen som varit dominerande, med fokus på försiktighetsprincipen samt starkt samband mellan redovisning och beskattning. Försiktighetsprincipen motiverades med att redovisningens främsta syfte var att skydda borgenärerna och därför skulle risken för övervärdering minimeras. Svensk redovisning har i första hand varit inriktad på att uppfylla borgenärernas behov. Även realisationsprincipen har varit central. Dessutom byggdes reserver upp för kommande sämre tider, men doldes i redovisningen fram till och med 1940-talet då praxis och FAR propagerade för öppen redovisning. Men det

var först på 1970-talet som öppen redovisning krävdes av lag. I och med att svensk normgivning påverkats av normer från IASC och IASB, som i sin tur är influerade av US GAAP, har den angloamerikanska redovisningstraditionen påverkat svensk normgivning. Innan IASC bildades kom influenser direkt från USA och Storbritannien.

Införandet av redovisningsdirektiven i Sverige innebar framförallt en påverkan från tysk och fransk redovisningstradition. Men även brittisk redovisningstradition kommer till uttryck i direktiven, framförallt avseende införandet av rättvisande bild. Eftersom influenserna kommer från olika håll vid olika tider då redovisningen sett olika ut i olika länder har olika syften och olika intressenter samsats i den svenska redovisningen. Svensk normgivning har kännetecknats av en mängd normgivare på redovisningsområdet, representerade av många olika aktörer. Den svenska redovisningsnormgivningen är även av blandad karaktär med både bindande och icke bindande rättskällor samt privata och statliga normgivande organ. Utvecklingen i Sverige kännetecknas även av att det blivit fler och fler skillnader mellan koncernredovisning och redovisning i juridisk person, eftersom normerna för juridisk person inte kan följa samma internationella utveckling på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta får till följd att svenska dotterföretag, som ingår i en koncern där moderföretaget är noterat, tvingas följa separata regelverk. Det är även viktigt att notera den skillnad som föreligger mellan svensk rätt, EU-rätt respektive IFRS när det gäller rättskällornas tyngd och hur de ska tolkas.

Redovisningen kännetecknas både nationellt och internationellt av en mängd normgivare, ofta kallat multinormgivning. Det kan tyckas att det enbart skett små förändringar, steg för steg. Men sett över en längre tidsperiod har det skett enorma förändringar vilket de individer som arbetar med redovisning måste ta till sig och förstå. De som idag arbetar med redovisning i Sverige, och även i övriga delar i världen, har olika bakgrund. På grund av ålder, utbildning, yrkeserfarenhet, intresse för ämnet etc. har olika redovisningsfragment slagit rot i olika individer och påverkat deras redovisningssyn, det vill säga förståelse av redovisning. Man kan därför inte vare sig tro eller förutsätta att det senaste inom redovisningsutvecklingen alltid är avgörande för redovisarnas val av redovisningslösning. Det är därför viktigt att känna till ovanstående framställning för att kunna förstå den bakgrund som svensk redovisning vilar på och därmed även den bakgrund, helt eller delvis, som många aktiva individer som jobbar med redovisning inom en koncern har.

6.

UTVECKLING AV REDOVISNINGSNORMER

Både årsredovisningsstudien och intervjustudien fokuserar på redovisning av intäkter och avsättningar. Därför redogörs nedan övergripande för utvecklingen av redovisningsnormerna på dessa områden. När det gäller redovisning av intäkter avses enbart intäkter hänförliga till varuförsäljning och utförande av tjänsteuppdrag, dock inte entreprenaduppdrag. Eftersom det föreligger gränsdragningsproblem mellan avsättningar och ansvarsförbindelser redogörs även för redovisning av ansvarsförbindelser¹⁵.

Svårigheten med redovisning av samtliga dessa poster är att bedöma när i tiden de ska redovisas och till vilket belopp. Fram till att IAS-förordningen trädde i kraft gällde svenska lagbestämmelser och kompletterande normer från framförallt Redovisningsrådet avseende intäkter och avsättningar. Från och med 2005 är det IFRS som är gällande i noterade företags koncernräkenskaper och därför har såväl svensk lag som svenska kompletterande normer satts ur spel. För redovisning i svenska juridiska personer gäller dock fortfarande svensk lag och svensk kompletterande normgivning.

Detta kapitel innehåller främst referenser till juridisk litteratur och praxisstudier.

6.1 Intäkter

6.1.1 Lagstiftning

Det var framförallt i och med 1910 års aktiebolagslag som värderingsbestämmelser infördes i lag, dock fanns inga bestämmelser om intäkter. I 1976 års bokföringslag infördes realisationsprincipen och det angavs att försiktighet skulle iakttas vid värdering av intäkter varför endast realiserade vinster skulle ingå i resultatet. Innebörden av realisationsprincipen var dock i det närmaste oreglerad (prop. 1975:104). Istället var det praxis som blev avgörande för principens innehåll, vilken är svår att kartlägga eftersom upplysningarna i årsredovisningarna var knapphändiga avseende detta. Realisationsprincipen innebar att inga orealiserade vinster skulle ingå i det redovisade resultatet samt att den ekonomiska ställningen skulle redovisas utan påverkan av sådana vinster (Thorell, 1990).

15. Inom IFRS används benämningen *eventualförpliktelse*.

Efter realisationstidpunkten har säljaren en annan tillgång, kontanter eller fordran, som värderas efter andra principer. Realisationstidpunkten ansågs vara den tidpunkt då tillgången ansågs överförd från säljare till köpare. Realisationstidpunkten kunde dock bestämmas utifrån olika kriterier. Till exempel kunde man utgå från när den huvudsakliga ekonomiska aktiviteten fullgjordes. Alternativt kunde utgångspunkten vara en annan tidpunkt, såsom kontraktsdag, leverans- eller betalningstillfället (Hendriksen & van Breda, 1992).

Tolkningen av realisationsprincipen och vilken tidpunkt som anses utgöra realisationstidpunkten då intäkten ska redovisas har varierat under årens lopp och mellan normgivare. Frågan om leveransens betydelse diskuterades inte i 1976 års bokföringslag. Detta kan enligt Thorell (1990) förklaras av att frågan ansågs självklar. Redan i 1944 års aktiebolagslag uttalades att leveranstidpunkten utgjorde den tidpunkt då intäkt skulle redovisas, eftersom denna tidpunkt var verifierbar. En fördel med att knyta intäktsredovisningen till leveranstidpunkten är att osäkerheten om att affären kommer att genomföras har skingrats. Det finns dessutom praktiska fördelar eftersom även faktureringen vanligtvis är beroende av att leveransen fullgjorts. Nackdelen med att använda leveranstidpunkten kan vara att begreppets innebörd är oklar. Olika terminologi används i olika lagar och länder. Detta kan vara en av anledningarna till att internationell intäktsnormgivning, IAS 18 *Intäkter*, inte använder sig av termen leverans (Thorell, 1990).

I 1976 års bokföringslag diskuterades även redovisning av pågående arbeten och det angavs att skatterätten och praxis skulle bestämma denna utveckling (prop. 1975:104). Redovisning av intäkter var i princip ett oreglerat område fram till införandet av ÅRL i slutet på 1990-talet. Sedan kom ytterligare vägledning genom Redovisningsrådets rekommendation nr 11 *Intäkter* som trädde i kraft 2001. Dock fanns viss doktrin på redovisningsområdet som bland annat behandlade intäktsredovisning och gav exempel på vanligt förekommande typer av transaktioner såsom kontant försäljning, försäljning på kredit, försäljning på avbetalning och öppet köp. När det gäller intäktsredovisning hänförlig till varuförsäljning kopplades tidpunkten för intäktsredovisningen vanligtvis samman med juridiska rättigheter, det vill säga försäljningen ansågs fullbordad vid den tidpunkt då äganderätten för varan övergick till köparen. Betalningstidpunkten var normalt sett inte styrande. Det framkom även att intäktsredovisningen skulle vara kopplad till säljarens prestation, oavsett om det handlade om varor eller tjänster (Hansen & Bernström, 1953).

I ÅRL kom bestämmelser om redovisning av intäkter till uttryck genom realisationsprincipen, som innebär att endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultatet. I förarbeten hänvisas till IAS 18 *Revenue Recognition*. IAS 18 översattes sedan i Sverige genom Redovisningsrådets rekommendation nr 11. Huvudprincipen för redovisning av intäkter från varuförsäljning är att intäkten ska redovisas när ett antal kriterier är uppfyllda, såsom att risker och förmåner har övergått till köparen av varan. Tjänsteuppdrag kan i vissa fall enligt ÅRL redovisas antingen vid färdigställandet eller successivt. IFRS tillåter däremot enbart att intäkten redovisas i takt med att den utförs, successiv vinstavräkning, eftersom annan metod inte anses avspegla intjänandet på ett neutralt sätt. IASC tillät tidigare vinstavräkning först vid färdigställandet, *completed contract*, avseende pågående arbeten. Denna metod var länge vanlig i Sverige och är det fortfarande i juridisk person med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning. I ÅRL kommer principen bokföringsmässiga grunder – även kallad periodiseringsprincipen – till uttryck, vilken innebär att inkomster och utgifter redovisas de år de är hänförliga till. Betalningen är alltså inte avgörande för periodiseringen (prop. 1995/96:10).

Generellt sett kan sägas att avtalsvillkoren mellan köpare och säljare får stor, i det närmaste avgörande, betydelse för när en intäkt anses realiserad. Säljaren måste ha fullgjort sina förpliktelser för att en intäkt ska få redovisas, vilket vanligtvis sker vid leverans. Leverans är dock vare sig en nödvändig eller tillräcklig förutsättning för att en intäkt ska anses realiserad. Frågan om en intäkt är realiserad bedöms i första hand med utgångspunkt i säljarens förpliktelser, men även köparens förpliktelser måste beaktas. Det är nyttan eller uppoffringen av transaktionen som ska avspeglas i redovisningen, vilket åstadkoms genom periodisering av inkomster och utgifter eftersom intjänande eller förbrukning inte behöver sammanfalla med kassaflödet. Med detta synsätt blir matchningsprincipen central då kostnader matchas mot intäkter (Bjuvberg, 2006). Matchningsprincipen definieras som att de kostnader som har en koppling till periodens intäkter ska redovisas i samma period. Det är dock viktigt att poängtera att definitionen av tillgång och skuld i Föreställningsramen har företräde framför matchningsprincipen (IASB, 2010).

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning finns det ett antal rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen – tidigare Regeringsrätten – som uttolkar vad som är god redovisningssed avseende redovisning av intäkter, vilket påverkat utvecklingen av god redovisningssed i Sverige och även hur befintliga normer tolkas. För översikt över rättsfall, se till exempel Knutsson et al. (2012). Dessa rättsfall har spelat en avgörande roll för utveckling av redovisningspraxis i Sverige.

6.1.2 Kompletterande normer

IASCs intäktsrekommendation IAS 18 *Intäkter* trädde i kraft 1984 och behandlade tidpunkten för när en intäkt skulle redovisas avseende varor, tjänster, ränta, royalty och utdelning. Denna standard innehöll övergripande principer av mer generell karaktär och tog inte sikte på några specifika typer av transaktioner eller branscher. Däremot bifogades en bilaga som innehöll exempel. Som huvudsakligt kriterium för att redovisa en intäkt angavs att risker och förmåner med tillgången skulle ha övergått till köparen. Tillhörande kostnader och osäkerhet avseende att varan skulle lämnas tillbaka skulle också beaktas. Standarden innebar att intäktsredovisningen flyttades från den traditionella redovisningsmodellen, som fokuserade på juridisk form och tidpunkt för äganderättsövergång, till en bredare princip som fokuserade på den ekonomiska substansen av transaktionen. I utkast som föregick standarden gavs detta skifte inte så stor uppmärksamhet, mer än att det kommenterades att risker och förmåner normalt övergår vid annan tidpunkt än den juridiska äganderättsövergången. Vissa länder, framförallt Tyskland, kommenterade detta som en negativ utveckling (Camfferman & Zeff, 2007).

När det gäller intäkter hänförliga till tjänsteuppdrag hänvisar IAS 18 till IAS 11 *Entreprenadavtal* och principen successiv vinstavräkning. Den stora frågan när IAS 11 togs fram var vilken/vilka principer som skulle vara tillåtna. Valet stod mellan vinstavräkning vid färdigställanden *completed contract* eller successiv vinstavräkning *percentage of completion* där vinster redovisas i takt med att arbetet utförs. I början av 1970-talet var den första metoden dominerade i kontinentala Europa. Detta på grund av den försiktighet som då rådde samt av skatteskal. Detta samtidigt som successiv vinstavräkning var dominerade i USA. IASC hade svårt att överge synen som tillämpades i många Europeiska länder och därför tilläts båda metoderna när IAS 11 publicerades 1978. Frågan om att överge metoden om vinstavräkning vid färdigställande diskuterades under många år och anledningen till att det dröjde så länge som det gjorde med att kräva successiv vinstavräkning var att vinstavräkning vid färdigställande var starkt förankrad i praxis i många länder (Camfferman & Zeff, 2007).

IAS 18 har genomgått vissa förändringar under årens lopp. Nu gällande version trädde i kraft 1995. Kriterierna för när en intäkt från varuförsäljning ska få redovisas kvarstår delvis oförändrade. Enligt IAS 18 krävs det idag att fem kriterier är uppfyllda för att en intäkt från varuförsäljning ska få redovisas, varav ett är att betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande ska ha överförts till köparen. Ett annat kriterium är att säljaren inte ska behålla någon löpande förvaltning eller kontroll över varorna när det övergått till köparen. Inkomsten måste kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt, det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna

kommer tillfalla säljaren och slutligen ska de utgifter som är förknippade med transaktionen kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Den svåraste bedömningen anses vara när betydande risker och förmåner övergått till köparen. Om säljaren behåller betydande risker förknippade med ägandet utgör inte transaktionen någon försäljning och då får inte heller någon intäkt redovisas. Om säljaren endast behåller en obetydlig risk förknippad med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och en intäkt redovisas. Kvarvarande eventuella risker ska då redovisas som en avsättning. När det gäller intäkter hänförliga till tjänsteuppdrag ska intäkten redovisas i takt med att tjänsten utförs utifrån färdigställandegraden på balansdagen, vanligtvis benämns denna metod successiv vinstavräkning. En vanlig metod för att mäta intäktens storlek är utifrån nedlagda kostnader. I samband med att kriteriet risker och förmåner infördes i IAS 18 var IASC medvetna om att det kunde uppfattas som abstrakta kriterier i praktiken. IASC var även medvetna om att det innebar en förflyttning från traditionella synsätt som baserades på legal form, till ett bredare perspektiv där den ekonomiska substansen är avgörande. Överföring av risker och förmåner från säljare till köpare kan ske vid annan tidpunkt än när tillgången legalt anses överförd till köparen. Detta infördes i en tid då principen *substance over form* inte var etablerad i många länder.

IAS 18 översattes till svenska av Redovisningsrådet med vissa mindre justeringar och denna rekommendation, RR 11, trädde i kraft 2001. För tjänsteuppdrag finns ett undantag från RR 11 i juridisk person innebärande att man kan följa skatterättens bestämmelser istället för successiv vinstavräkning. I samband med att IAS-förordningen trädde i kraft är det IAS 18 som ska tillämpas i noterade företag och dess koncernräkenskaper, inte RR 11.

Sedan IFRS infördes i Europa har de större revisionsbyråerna börjat ge ut manualer där de tolkar och tar ställning till vissa frågeställningar inom IFRS. Ett område som behandlas i denna litteratur är redovisning av intäkter hänförliga till försäljning av vara kombinerad med garanterade restvärden. I de fall försäljning av en vara är förenad med ett åtagande för säljaren att köpa tillbaka varan till ett på förhand bestämt pris, försäljning av vara med garanterat restvärde, kan det innebära att väsentliga risker inte övergått till köparen. I de fall riskerna inte övergått får säljaren inte redovisa någon intäkt, transaktionen utgör då till sin substans för säljaren en operationell lease. Konsekvenserna av detta blir att IAS 17 *Leasingavtal* är tillämplig, vilket innebär att transaktionen ska ses som en uthyrning fram tills kontraktet om återköp löper ut. Intäkten ska därför redovisas linjärt över hyresperioden. Det är dock av stor vikt att varje enskilt kontrakt bedöms var för sig och individuella bedömningar måste ske för att bedöma riskövergången utifrån substansen med transaktionen. I vissa fall kan åtagandet även falla

in under bestämmelserna för avsättningar (Ernst & Young, 2013; KPMG, 2013/14; PWC, 2013).

I USA har det funnits flera standarder som anger principer för hur intäkter ska redovisas i olika branscher och olika typer av företag, till exempel entreprenadföretag, tjänsteföretag och franchise. Trots att frågor om intäktsredovisning är svåra har de historiskt sett fått liten uppmärksamhet, både i praktiken och inom forskning. En av förklaringarna till det kan vara att företagen vill skjuta fram intäkterna till senare år för att spara skatt (Rundfelt, 1992).

Under många år har det pågått ett samarbetsprojekt mellan IASB och FASB för att ersätta befintliga normer avseende intäkter med en ny standard. Den nya standarden – IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* – träder i kraft 2017 och anger en ny modell för redovisning av intäkter, där fokus förflyttas från överföring av risker och förmåner till överföring av kontroll. Detta innebär ett nytt synsätt för intäktsredovisning som redan delvis kommit till uttryck genom tolkningsmeddelanden avseende intäkter. Någon ytterligare redogörelse för IFRS 15 är dock inte relevant i denna studie.

6.2 Ansvarsförbindelser och avsättningar

6.2.1 Ansvarsförbindelser

Redovisning av ansvarsförbindelser förekom tidigare i normgivningen än avsättningar. I 1929 års bokföringslag angavs att samtliga borgens- och övriga ansvarsförbindelser skulle redovisas inom linjen. Dock saknades definition och värderingsbestämmelse. Detsamma gällde i 1944 års aktiebolagslag, där det även angavs att diskonterade växlar samt pensioner skulle redovisas som ansvarsförbindelse inom linjen. Bestämmelserna om ansvarsförbindelser utvecklades något i 1976 års bokföringslag. Mycket fokus avseende inom linjen-posterna fästes vid pensioner, i de fall pensionsåtagandet inte redovisats som skuld. Övriga exempel på ansvarsförbindelser som angavs var diskonterade växlar, borgensförbindelser, factoring, garantiåtaganden som inte redovisas som avsättning samt eventuell återbetalningsskyldighet av statliga stöd.

I ÅRL infördes bestämmelser om ansvarsförbindelser motsvarade de krav som ställs i direktiven. Någon definition eller värderingsbestämmelse återfinns dock inte vare sig i direktiven eller i ÅRL. Idag regleras redovisning av avsättningar och eventalförpliktelser i IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. Denna standard skiljer bland annat på avsättningar och eventalförpliktelser. Tidigare reglerades avsättningar och eventalförpliktelser i IAS 10 som trädde i kraft 1 januari 1980. Här

angavs att upplysningar skulle lämnas för eventalförpliktelser om inte sannolikheten för att reglera dessa åtaganden var ytterst liten. På den tiden skulle dock upplysning lämnas om samtliga borgensåtaganden, oavsett sannolikheten för reglering. Kravet på att alltid redovisa borgensåtaganden togs dock bort i samband med att IAS 37 trädde i kraft 1999, och i denna standard hanteras samtliga eventalförpliktelser på samma sätt. Inom IFRS används benämningen eventalförpliktelser, inte ansvarsförbindelser. I IAS 37.10 definieras eventalförpliktelser som

- a. en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller
- b. en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom
 - i. det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller
 - ii. förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Standarden kräver att upplysningar ska lämnas i not om en eventalförpliktelse, såvida inte sannolikheten för utflöde av resurser är ytterst liten. Värdering av en eventalförpliktelse ska ske på samma sätt som värdering av avsättningar, se nedan.

Motsvarande definition och kriterier infördes i Sverige i och med att Redovisningsrådet översatte IAS 37 genom Redovisningsrådets rekommendation nummer 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventaltillgångar* som trädde i kraft 2002. Istället för eventalförpliktelse används termen ansvarsförbindelse, vilket kommenteras i Bilaga 5 till Redovisningsrådets rekommendation.

6.2.2 Avsättningar

Första gången som avsättningar förekom i lagstiftningssammanhang var i SOU 1967:49. Denna utredning blev aldrig någon lag men påverkade delvis bokföringslagen (1976:125). Dock intogs i denna lag inga specifika bestämmelser om avsättningar. I 1976 års ABL fanns inte heller avsättningar med i uppställningsschemat för balansräkningen. Det var först i samband med tillkomsten av ÅRL som avsättningar reglerades och ytterligare vägledning kom genom Redovisningsrådets rekommendation nummer 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventaltillgångar*.

I förarbeten till ÅRL anges att det är svårt att precisera en gräns mellan skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser, varför varje förpliktelse måste bedömas var för sig. Utgångspunkten ska vara att alla åtaganden som kan medföra en belastning på företagets tillgångar måste framgå av balansräkningen som avsättning eller som ansvarsförbindelse inom linjen. Som ytterligare exempel på åtaganden att redovisa inom linjen nämns förpliktelser härrörande från återköpstransaktioner. ÅRL och IFRS skiljer idag på tre typer av framtida ekonomiska förpliktelser, nämligen skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser (eventualförpliktelser).

Problemen med redovisning av avsättningar är att ange när en avsättning ska redovisas, till vilket belopp samt vilken information som ska lämnas. Reglerna ska helst vara utformade på ett sådant sätt att de förhindrar allt för stora avsättningar och samtidigt gör att erforderliga avsättningar kommer till stånd. I utredning till ÅRL (SOU 1994:17) sker en hänvisning till IAS 10 *Contingencies and Events Occuring after the Balance Sheet Date* som då bland annat behandlade redovisning av avsättningar och eventualförpliktelser. IAS 10 godkändes för publicering 1978 och var starkt påverkad av FASBs FAS 5 *Accounting for Contingencies* som utfärdades 1975. Redan här infördes kriterier om sannolikt utflöde och att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunde göras. Generella reserver för ospecificerade risker etc. fick inte förekomma.

Enligt Rundfelt (1996) var avsättningar för framtida utgifter ett område där skillnaden mellan den kontinentaleuropeiska, försiktighetsbaserade redovisningstraditionen och den kapitalmarknadsorienterade, angloamerikanska redovisningstraditionen var särskilt framträdande. Den angloamerikanska kritiken framhävde risken med att bygga upp dolda reserver och kritiken riktades bland annat till tyska företag som bedömdes ha gjort särskilt stora avsättningar. Svårigheten att dra en gräns för när avsättning ska ske och inte har även lett till att bland annat amerikanska företag gjort stora avsättningar i samband med omstruktureringar, så kallade *big baths*. Sådana avsättningar kan ha fått till följd att resultaten åren närmast efter avsättningen förbättras på ett missvisande sätt, genom att avsättningen även omfattade andra kostnader i företaget.

Enligt ÅRL ska som avsättning redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret, eller till tidigare räkenskapsår, och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst, men ovissa till belopp eller avseende den tidpunkt då de ska infrias. Detta på grund av tvingande regel i EUs direktiv. Sverige valde att enbart införa krav på avsättningar mot tredje man, trots att direktivet tillät även avsättningar för till exempel stora och återkommande underhållskostnader. De avsättningar som tillåts i ÅRL

ska täcka sannolika förluster som uppstår till följd av ännu ej avslutade transaktioner och sannolika skulder. Kravet är också att det finns ett samband med tredje man, till exempel ett rättsligt förfarande. Avsättningen ska enbart täcka kostnader, inte förluster och skulder. Det framförs dock i förarbeten att det är en svår gränsdragning mellan avsättningar och skulder. När det gäller avsättningar är det fråga om utgifter som hör till det aktuella räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som är klart bestämda samt att de på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men obestämda avseende belopp eller tidpunkt för reglering. Enligt grundläggande principer ska även händelser efter balansdagen beaktas. Utöver att skulder eller avsättningar ska redovisas i balansräkningen krävs det även att ansvarsförbindelser redovisas inom linjen. Avsättningar får inte användas för att justera tillgångars värde. Värdejusteringar i form av avskrivningar och nedskrivningar ska minska tillgångens värde och får inte ske genom avsättningar på balansräkningens passivsida (prop. 1995/96:10).

IAS 37 sätter upp tre kriterier för om och när en avsättning ska redovisas och det krävs att samtliga kriterier är uppfyllda. För det första måste företaget ha en befintlig, legal eller informell, förpliktelse som en följd av inträffad händelse. För det andra ska det vara sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet och för det tredje ska en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunna göras. Dessa kriterier utvecklas ytterligare i standarden. Bland annat anges att företaget ska ha ett befintligt åtagande mot utomstående part. Det finns dock inget krav på att den utomstående parten måste kunna definieras, utomstående part kan alltså utgöras av allmänheten. Det framgår att avsättning inte får ske för framtida utgifter i form av reparations- och underhållskostnader. Avsättning ska inte heller ske för framtida förluster i rörelsen. Standarden anger ytterligare vägledning för vissa typer av avsättningar, nämligen framtida rörelseförluster, förlustkontrakt samt omstruktureringar. Avsättningen ska redovisas till det belopp som är den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen vid rapportperiodens slut.

Utifrån grundläggande principer inom redovisningen är det både matchningsprincipen och försiktighetsprincipen som kommer till uttryck vid redovisning av avsättning. som exempel kan nämnas att avsättning för garantier ska redovisas i samma period som varan säljs, det vill säga att kostnader hänförliga till transaktionen – inklusive garanti – redovisas i samma period som intäkten för varuförsäljningen. I vissa fall finns inga inkomster relaterade till de framtida utgifterna, till exempel förlustkontrakt, och då redovisas avsättningen i princip så fort man har ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av detta. Detta är uttryck för försiktig redovisning och försiktighetsprincipen.

Innan IAS 37 trädde i kraft, och även RR 16, gjordes avsättningar i större utsträckning än vad som nu tillåts. Avsättningar skedde då för en rad framtida utgifter, vilket stramades upp genom IAS 37 och RR 16. Före IAS 37 ansågs avsättningar och dolda reserver vara ett styrketecken, en syn som sedan förändrades till att man istället anade viss misstänksamhet. Detta berodde bland annat på att reglerna under lång tid var oklara, varför avsättningar skedde trots att det stred mot skulldefinitionen i Föreställningsramen. Ytterligare en orsak till att avsättningar skapar problem är att informationen ofta är knapphändig och att det krävs mycket bedömningar (Rundfelt, 1997b).

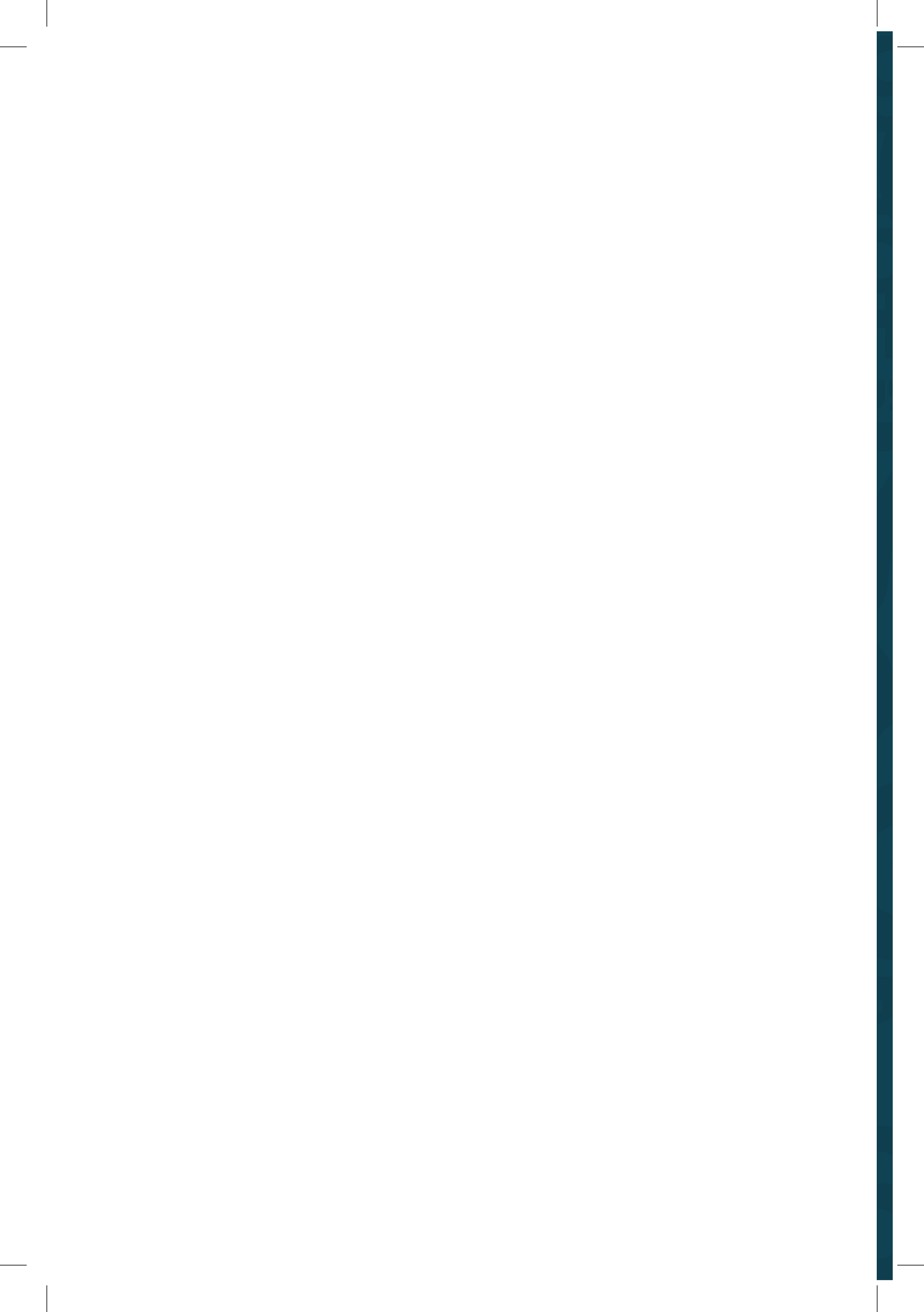
IAS 37 innebar ett stort skifte jämfört med tidigare tillämpad praxis i många länder. Skiftet innebar en omställning och ytterligare ett steg från resultatorienterat synsätt, som var dominerande i många Europeiska länder, mot det balansorienterade synsättet, se mer om detta i avsnitt 5.4 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter ovan. Kriterierna i IAS 37 skulle förhindra den överdrivna försiktighet som tillämpades i Europa. Överdriven försiktighet avseende redovisning av avsättning tillämpades ofta i vinstutjämnings syfte och andra former av *earnings management*. Diskussionen som fördes när IAS 37 togs fram visade på att skulldefinitionen i Föreställningsramen fick genomgripande genomslag, även om detta stred mot då rådande praxis i många länder (Camfferman & Zeff, 2007).

Precis som för intäkter finns även för avsättningar rättsfall på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning, där god redovisningssed i det enskilda fallet måste bedömas för att man ska kunna ta ställning till beskattningen. Detta medför att skattedomstolar uttolkar vad som är god redovisningssed. Som exempel kan nämnas ett rättsfall från 1992 (RÅ 1992 ref. 44) som avsåg AB Volvo och en avsättning de gjort i räkenskaperna år 1982. Avsättningen som det tvistades om avsåg en speciell garantikampanj som avsåg produktansvar utöver ordinarie fabriksgaranti. Frågan var i första hand en fråga om tolkning av skattelag och en bedömning av om denna typ av avsättning föll under särskilda bestämmelser i skattelag. Högsta förvaltningsdomstolen, dåvarande Regeringsrätten, kom fram till att denna typ av avsättning inte reglerades separat i skattelag, utan utgjorde en sambandsfråga där den goda redovisningsseden styrde beskattningen. I målet hade sakkunnig på redovisningsområdet yttrat sig och det hade även inhämtats yttrande från BFN. Regeringsrätten konstaterade i enlighet med detta att avsättningen var förenlig med god redovisningssed, varför avdrag även skulle erhållas skattemässigt (RÅ 1992 ref. 44). Detta är ett exempel på hur skattedomstol tolkar den goda redovisningsseden i en prejudiciell fråga där domstolen måste studera ett annat område, redovisning, för att komma fram till hur beskattning ska ske. Sådana typer av avgöranden påverkar indirekt utvecklingen av den goda redovisningsseden. För översikt över rättsfall, se till exempel Knutsson et al. (2012).

6.3 Sammanfattning

Intäkter och avsättningar är två redovisningsområden som länge var oreglerade i Sverige. När bestämmelser togs in i lag och kompletterande normgivning var dessa bestämmelser starkt influerade av internationella normer och internationell praxis. Vissa grundläggande principer har funnits som varit avgörande för hur intäkter och avsättningar ska redovisas. Dessa principer har framförallt varit försiktighetsprincipen och matchningsprincipen.

Med tanke på sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige har även rättsfall i skattemål, där god redovisningssed är avgörande för beskattningen, spelat en stor roll för hur praxis utvecklats avseende redovisning av intäkter och avsättningar.



DEL III
METOD

DEL III METOD

Metodologi handlar enligt Silverman (2006) om det generella och berör ställningstaganden avseende hur man går till väga för att studera fenomenet i fråga, till exempel val av fall, val av metoder och val av form för att analysera data. Metod handlar om de specifika tekniker som används för att samla in data (Silverman, 2006). Metodologi och metod kan inte vara rätt eller fel utan snarare mer eller mindre användbar. Det är därför viktigt att argumentera för och motivera de val som gjorts i studien (Paulsson Frenckner, 1986; Silverman, 2006).

Detta kapitel redogör för de metodologiska och metodmässiga utgångspunkter som använts vid insamlande och analys av data i syfte att öka studiens trovärdighet.

Forskningsfrågan har undersökts genom två typer av studier, en årsredovisningsstudie och en intervjustudie. Nedan förklaras hur dessa studier genomförts, motivering till gjorda val samt metod för analys. Slutligen diskuteras studiens trovärdighet.

7. VAL AV METOD

Studiens syfte är att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer, med fokus på hur förståelse av redovisning påverkar tillämpningen och hur förståelsebegreppet förhåller sig till övriga faktorer. Syftet uppnås genom att besvara forskningsfrågan:

Vilka faktorer påverkar tillämpningen av harmoniserade redovisningsnormer och hur varierar förståelse av redovisning mellan individer, det vill säga vilka kvalitativt skilda sätt finns det att se på redovisning?

Den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer kan undersökas genom individer som upprättar finansiella rapporter samt genom resultatet av deras arbete i form av offentlig finansiell information. För att besvara forskningsfrågan och uppnå syftet har två studier genomförts, en årsredovisningsstudie och en intervjustudie.

Årsredovisningsstudien syftar till att beskriva den verksamhet som ska avspeglas i de finansiella rapporterna samt hur verksamheten har utvecklats över tid. Eftersom det är företagets transaktioner som ska avspeglas i redovisningen är det viktigt att studera vilka transaktioner som förekommer för att kunna bedöma om redovisningen är i överensstämmelse med gällande normer, det vill säga att normerna tillämpas på det sätt som är tänkt. Årsredovisningsstudien visar även vilka redovisningsprinciper som tillämpats inom Volvo över tid, när dessa redovisningsprinciper börjat tillämpas samt hur tillämpning av redovisningsprinciper har utvecklats över tid och vad som påverkat redovisningsval över tid. För att få fram vad det är som lett till viss redovisning har en intervjustudie genomförts. Intervjuerna fångar upp vad som verkligen händer ”bakom” årsredovisningen och genom intervjuerna har kvalitativt skilda sätt att se på redovisning identifierats.

Redovisningen upprättas av individer inom koncernen och det finns därför ett samspel mellan redovisningen och de individer som upprättat den samt dessa individers förståelse av fenomenet, det vill säga individers förståelse av redovisning. För att kunna avspegla transaktioner i de finansiella rapporterna måste såväl det som ska avspeglas som den norm som ska tillämpas förstås av individen. Förståelse av redovisning påverkar hur individerna väljer att redovisa de specifika transaktionerna och det är därför viktigt att undersöka vilka variationer av förståelse som förekommer. Intervjustudien syftar till att identifiera individers förståelse av redovisning

för att kunna dra slutsatser om vilken betydelse denna förståelse kan ha för den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer. Resultat- och analysdelen, Del IV Resultat och analys, består av resultat och analys av årsredovisningsstudien samt resultat och analys av genomförda intervjuer. Ytterligare beskrivning av genomförande av årsredovisnings- och intervjustudien samt gjorda val diskuteras nedan.

Utgångspunkt i studien har varit empirin, det specifika, snarare än det generella. Analysen har därför inspirerats av den induktiva ansatsen. Induktiv ansats används när utgångspunkten är empiriska observationer. Det är svårt att tillämpa ett induktivt angreppssätt fullt ut. Med inspirerats av avses att årsredovisningsstudien och intervjuerna varit utgångspunkten i analysen, men att även tidigare erfarenheter och kunskaper som kan avspelas i tolkningarna av det som studerats har tjänat som utgångspunkt. Alla systematiska observationer måste göras i termer av tidigare erfarenheter, vilket förutsätter någon form av teori och därmed någon form av logiskt eller deduktivt resonemang. I en empirisk studie kan man enligt Sellstedt (2002) inte bara gå ut och "titta" helt förutsättningslöst. Kunskapsfält från tidigare studier, vilket presenterats i Del II Tidigare studier och normer, har också varit en utgångspunkt för analysen. Existerande studier har snarare använts som samlad kunskap för att precisera studiens bidrag än som teori för testning. Därför har analysen av årsredovisnings- och intervjustudien inspirerats av den induktiva ansatsen snarare än av den deduktiva.

7.1 Fenomenografi

En viktig utgångspunkt vid analys av genomförda intervjuer har varit *fenomenografin* som är en tradition inom kvalitativ metod. Den fenomenografiska inriktningen fokuserar på olika uppfattningar av specifika fenomen och aspekter som kvalitativt skiljer sig åt (Marton & Booth, 2000; Marton & Pong, 2005). En utgångspunkt är att det finns ett spektrum av uppfattningar och det är dessa som eftersöks och beskrivs. Med uppfattning avses människors grundläggande *förståelse* av något. Fokus är att identifiera förståelse "av" ett fenomen men inte förståelse "om" ett fenomen (Uljens, 1989). Det är viktigt att göra en gränsdragning mellan prepositionerna "om" och "av". Hade prepositionen "om" använts hade det betytt att uppfattningen varit föremål för en medveten reflektion och införlivat en värdering i denna tanke. Fenomenografien intresserar sig inte för åsiktsliknande uppfattningar, utan i stället för hur något framträder för någon, och därför används prepositionen "av" (Marton & Booth, 2000). Detta har varit en viktig utgångspunkt vid framtagande av intervjuguide och vid genomförande och analys av intervjuerna, där fokus varit på sådant som individerna arbetar med och stöter på i sitt vardagliga arbete. Detta i syfte att

identifiera fenomenet individers förståelse¹⁶ av – och inte *om* – redovisning. Fenomenografin utvecklades i Sverige i slutet av 1970-talet vid pedagogiska institutionen i Göteborg av den så kallade INOM-gruppen, inläring och omvärldsuppfattning (Marton et al., 1977), för att beskriva kvalitativt skilda sätt att se på den upplevda verkligheten (Marton, 1981). Översikt och utveckling av fenomenografin ges bland annat av Dall'Alba och Hasselgren (1996), Marton (1981), Marton et al. (1984), Marton och Booth (2000), Marton och Wenestam (1984), Larsson (2007) och Alexandersson (1994). Fenomenografin har i sitt tillvägagångssätt vissa inslag från *Grounded Theory* (Szklański, 2002), se vidare avsnitt 7.5.4 Analys av intervjuerna nedan.

En grundläggande utgångspunkt inom fenomenografin är att studera och beskriva olika uppfattningar och erfarenheter av fenomen och företeelser. Målet är att försöka observera en spännvidd av individers förståelse av ett eller flera fenomen. Fokus ligger därför på den variation av uppfattningar som kan ses inom en given grupp rörande ett visst fenomen (Larsson, 2007; Alexandersson, 1994). Den givna gruppen i studien beskrivs nedan i avsnitt 7.5.1, Val av intervjupersoner, och det undersökta fenomenet är individers förståelse av redovisning. För att identifiera kvalitativt skilda sätt att förstå redovisning har följande fyra delområden av redovisning undersökts i intervjuerna:

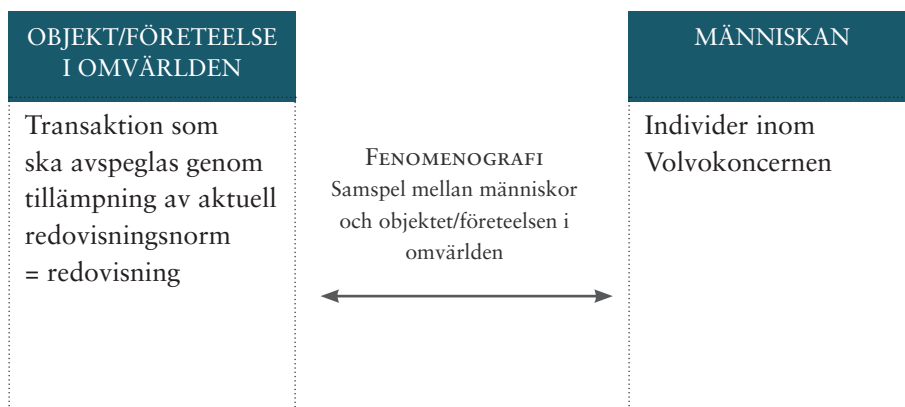
- Syftet med extern finansiell rapportering
- Normer och normgivning inom extern redovisning
- Redovisning av intäkter
- Redovisning av avsättningar

Det är viktigt att få fram förståelse av redovisningen i generella termer samt specifik förståelse av vissa redovisningsområden för att kunna identifiera förståelse av redovisning. För motivering till dessa områden, se avsnitt 7.3 Val av redovisningsområden. Redovisning i generella termer och områdena intäkter och avsättningar har även varit en central del i årsredovisningsstudien, i syfte att identifiera hur redovisningen utvecklats och vilka faktorer som påverkat den praktiska tillämpningen.

Begreppet *uppfattning* står i fokus i fenomenografiska studier och beskrivs som den relation som finns mellan en människa och ett fenomen. Mänskors handlingar kan sägas vara återspeglings av deras uppfattningar av

16. Förståelse och uppfattning är en översättning av engelskans term *conception*. I studien används genomgående den svenska termen förståelse eller uppfattning synonymt, se även fotnot i avsnitt 3.3 Forskningsfråga.

omvärlden, varför studier av människors olika uppfattningar av omvärlden också kan bli ett första steg för att skapa förståelse och kunskap om hur och varför människor hanterar sin omvärld på olika sätt. Det handlar om hur någon upplever något – hur något ter sig för någon (Marton & Booth, 2000). Detta åskådliggörs i figur 7.1 där fenomenografins inriktning är att förklara förståelsen av samspelet mellan människan och ett objekt eller en företeelse i omvärlden. Enligt Alexandersson (2003) utgår fenomenografiska studier från att människor har olika uppfattningar av samma objekt. Olikheterna kan förklaras av att olika människor har olika erfarenheter, relationer och kunskap om objektet. Fenomenografins forskningsintresse är att beskriva dessa olikheter. Den ontologiska utgångspunkten inom fenomenografien är att det som människan erfar är beroende av såväl den som erfar som det erfarna objektet. Således existerar bara en värld, den erfarna, eftersom en värld i sig inte kan beskrivas. En beskriven värld är alltid någons. Idén är samtidigt att det inte finns några gränser för hur många olika sätt världen kan beskrivas på (Marton & Booth, 2000).



Figur 7.1 Samspelet mellan människor och objektet/företeelsen – ett fenomen – i omvärlden.

Fenomenografins forskningsintresse är att beskriva olikheter, det vill säga variationer i uppfattningar (Alexandersson, 2003). Forskningsansatsen kan se ut på olika sätt i fenomenografiska studier. Variationen i forskningsansatsen kan också sägas vara ett av fenomenografins kännetecken. Ett gemensamt drag är att det fenomenografiska tillvägagångssättet är kvalitativt, med utgångspunkt i intervjuer. Larsson (2007) anser att inom den fenomenografiska ansatsen är intervjuer basen, främst med tanke på syftet att få reda på hur individer förstår ett fenomen. Det som kännetecknar fenomenografien är alltså att den empiriska grunden utgörs av intervjuer,

där strävan är att beskriva skilda sätt att föreställa sig något – variationen i kvalitativt skilda uppfattningar av ett fenomen. Sammanfattningsvis kan sägas att det finns tre viktiga antaganden inom fenomenografin:

1. Olika personer uppfattar ett fenomen på olika sätt eftersom de har olika erfarenheter och olika förståelse av fenomenet.
2. För att förstå hur en person hanterar problem, situationer eller världen måste vi förstå hur den personen erfar problemen, situationen eller världen.
3. En person hanterar och agerar i en situation i förhållande till hur den personen förstår och uppfattar problemen, situationen eller omvärlden.

Fenomenografisk forskning har utvecklat en arbetsgång för insamling och bearbetning av data. Även om variationer i arbetsgång förekommer tillämpar de flesta fenomenografiska undersökningar ungefär samma mönster. I ett första steg sker avgränsningen till ett fenomen. I nästa steg väljs ett antal intervjupersoner ut ur en större population individer som kan representera en variation av förståelse av fenomenet. Sedan genomförs öppna eller semi-strukturerade intervjuer som transkriberas och slutligen analyseras i flera steg (Alexandersson, 1994; 2003; Carlsson, 1999; Danell, 2003).

Arbetsgång och genomförande av årsredovisnings- och intervjustudien beskrivs nedan i den ordning som de båda studierna genomförts. Avgränsningen till fenomenet har skett i Del I Studiens inriktning innebärande att det är individens förståelse av redovisning som undersöks, vilket innefattar såväl förståelse av den underliggande transaktion som ska avspeglas som förståelse av aktuell redovisningsnorm.

7.2 Val av företag

I årsredovisnings- och intervjustudien har AB Volvo och dess dotterföretag, vilka tillsammans utgör Volvokoncernen, undersökts. När koncernen som helhet avses i studien används följande benämningar: Volvokoncernen, koncernen eller Volvo. När enbart moderbolaget åsyftas används benämningarna AB Volvo eller moderbolaget. Dotterföretagen benämns dotterföretag och avser inte något specifikt enskilt dotterföretag utan den benämningen används som en generell hänvisning till ett eller flera dotterföretag, oavsett vilket dotterföretag som avses. Eftersom Volvo valts innebär det att årsredovisningar för Volvokoncernen undersökts samt att intervjuer genomförts med individer på företag inom Volvokoncernen.

För att få fram individers förståelse av redovisning i företag som upprättar finansiella rapporter finns det en mängd potentiella företag och intervjupersoner. Något som var viktigt för att uppnå syftet med studien var att intervjupersonerna skulle arbeta med liknande transaktioner och att de därför ställs inför liknande redovisningsfrågor i sitt vardagliga arbete, det vill säga att objektet/företeelsen i figur 7.1 är fixerat. Förutsättningen för att det ska vara möjligt att studera förståelse av redovisning av specifika redovisningsområden, intäkter och avsättningar, är att intervjupersonerna arbetar med liknande redovisningsfrågor i praktiken. Detta i syfte att få fram variation ”av” förståelse inom ett och samma område och inte förståelse ”om” ett visst område. Annars är det inte säkert att det är variationen av förståelse som leder till olika tillämpning av en standard och att olika redovisning därför uppnås, utan då kan olika redovisning uppnås på grund av att transaktionerna är olika. I sådana fall är det inte fråga om icke enhetlig tillämpning.

Syftet med intervjustudien har alltså varit att maximera variation av förståelse och minimera all annan variation. Därför har avgränsning gjorts till att enbart studera företag inom en och samma koncern. Dessutom var ett krav att transaktionerna inom koncernen är likartade så att intervjupersonerna inom koncernen arbetar med liknande redovisningsfrågor. Ytterligare ett kriterium var att företaget skulle upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS i enlighet med IAS-förordningen. Eftersom studien skulle komma att kräva mycket kontakt med valt företag, utöver genomförande av intervjuer, var ytterligare ett kriterium att företaget skulle ha sitt huvudkontor i Göteborgsregionen.

Syftet med intervjustudien har varit att identifiera hur förståelse av redovisning varierar, det vill säga vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning. Det är därmed viktigt att så stor spridning som möjligt av förståelse identifieras. Därför valdes en koncern som verkar på en global marknad, med dotterföretag runt om i hela världen, och där liknande verksamhet bedrivs i hela koncernen. Valet föll slutligen på Volvo. Koncernstillhörighet har därför hållits konstant i studien i syfte att säkerställa att det inte är variation av koncernstillhörighet som påverkar förståelse av redovisning.

Volvokoncernen består av ca 300 dotterföretag runt om i världen och i koncernen finns olika verksamheter. I nästa steg skedde därför en avgränsning till ett segment inom koncernen för att möjliggöra att intervjupersonerna arbetar med liknande transaktioner. Volvokoncernen är indelad i fem olika segment, Lastbilar, Anläggningsmaskiner, Bussar, Volvo Penta samt Kundfinansiering. Valet föll på segmentet Lastbilar som är det största segmentet, mätt utifrån total omsättning i koncernen, och som verkar i flest delar av världen. För räkenskapsåren 2012 och 2011 utgjorde segmentet Lastbilar 63 % respektive 64 % av koncernens totala omsättning

(Årsredovisning, 2012). Syftet med att avgränsa studien till ett enda segment var att intervjupersonerna i sitt vardagliga arbete skulle arbeta med liknande transaktioner och redovisningsfrågor, vilket gör det möjligt att maximera variation av förståelse och minimera annan variation. Volvos lastbilsverksamhet är den verksamhet inom koncernen som bedrivs i flesta delar av världen. Ett och samma fenomen kunde därför studeras i en och samma koncern med verksamhet i stora delar av världen.

Volvo visade intresse för den tänkta forskningsinriktningen och redogjorde även själva för sin syn på problemet med icke enhetlig tillämpning och att det i diskussioner internt förekommer olika synsätt på hur transaktioner ska avspeglas i redovisningen inom och mellan länder och inom och mellan företag i koncernen. Volvo visade även intresse för att utreda vilka olikheter som kan förekomma, bland annat i syfte att förenkla framtida kommunikation inom koncernen. Detta för att de ska kunna uppnå en bättre enhetlighet vid tillämpning av IFRS. Volvo möjliggjorde också access till material och intervjupersoner på det sätt som krävdes för genomförande av studien.

7.3 Val av redovisningsområden

För att få fram kvalitativt skilda sätt att se på redovisning måste en avgränsning ske till vissa redovisningsområden, i syfte att säkerställa att det är förståelsen som varierar och inte transaktionerna. Valet föll på intäkter och avsättningar. Dessa redovisningsområden har varit konstanta i studien i syfte att säkerställa att det inte är variation av transaktioner som leder till variation av förståelse. Anledningarna till att det blev just dessa två redovisningsområden är dels att de transaktioner som förekommer runt om i världen inom Volvo i stor utsträckning liknar varandra och att det därför är liknande transaktioner som individerna ska avspegla i redovisningen, dels att det förekommer en rad bedömningar i samband med redovisning av dessa poster varför förståelsen blir extra viktig. När de finansiella rapporterna upprättas ska inträffade händelser avspeglas i dessa. Detta kräver ställningstaganden om det som inträffat samt uppskattningar och bedömningar om framtiden. Vissa händelser kräver mer bedömningar än andra.

Redovisning av intäkter och avsättningar hanteras inom Volvokoncernen av dotterföretagen där transaktionerna sker. Alternativt sköts redovisningen via ett så kallat *shared service center*. Redovisningsbesluten fattas alltså i de enheter där transaktionerna äger rum samt på ett *shared service center* och rapporteras sedan till moderbolaget. Individerna på dotterföretagen och *shared service center* är därför involverade i och deltar i beslut avseende redovisning av intäkter och avsättningar.

Ju fler bedömningar som krävs, desto större krav ställs på att förstå såväl de ekonomiska händelser som IFRS förutsätter ska avspeglas i de finansiella rapporterna som de redovisningsnormer som styr redovisningen av dessa transaktioner. Generellt sett uppstår i praktiken många frågor vid redovisning av både intäkter och avsättningar av just den anledningen. Enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, p. 125–133, ska företag upplysa om de antaganden som görs om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av redovisade värden. Utöver detta ska även information lämnas om de bedömningar företagsledningen gjort vid tillämpning av sina redovisningsprinciper och som har mest betydande effekt på de redovisade beloppen. I Volvos årsredovisning anges intäkter och avsättningar som två områden där det förekommer osäkerheter i uppskattningar och att detta är två områden som innebär hög grad av bedömningar (Årsredovisning 2012). Detta är alltså redovisningsområden som Volvo själva anser kräver uppskattningar och bedömningar. Dessutom är redovisning av intäkter och avsättningar två områden som är nära relaterade till varandra, vilket kan utläsas av Volvos årsredovisning samt i kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo. Valet föll därför på att studera förståelse av redovisning av intäkter och avsättningar för att få fram förståelse av det studerade fenomenet, förståelse av redovisning.

De intäkter som ingår i undersökningen (både årsredovisningsstudien och intervjustudien) är försäljning av lastbilar och tillhörande förpliktelser, till exempel återköpsåtaganden och garanterade restvärden, samt avsättningar som redovisas i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* som i Volvos balansräkning redovisas under rubrikerna Övriga avsättningar och Kortfristiga avsättningar. De poster i resultat- respektive balansräkningen som framförallt ingått i årsredovisnings- och intervjustudien är nettoomsättning, tillgångar i operationell leasing, avsättningar garantiåtaganden, avsättning omstruktureringsåtgärder, avsättning restvärdesrisker, avsättning servicekontrakt, förutbetalda leasing-intäkter som redovisas som kortfristig och långfristig skuld samt restvärdesskulder som redovisas som kortfristig och långfristig skuld. Dessa avsättningar och skulder hänger oftast samman med intäktsredovisningen eftersom det är förpliktelser som uppstår i samband med försäljningen. För ytterligare beskrivning av vilka typer av intäkter och avsättningar som ingår i studien samt vilka redovisningsfrågor som kan uppstå inom Volvokoncernen, se avsnitt 7.4 Årsredovisningsstudie, kapitel 8 Volvokoncernen samt kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo.

Utöver årsredovisningar och intervjuer har Volvokoncernens interna finanshandbok *Financial Policies & Procedures* (FPP) studerats. FPP innehåller bland annat ett avsnitt om redovisning som ger vägledning om hur poster i resultat- och balansräkningen ska redovisas. Där anges exempel på vanligt

förekommande transaktioner och hur dessa ska återspeglas i redovisningen. I de fall IFRS innehåller valmöjligheter mellan olika redovisningsprinciper anger FPP vilken princip som ska tillämpas inom Volvo. I FPP förekommer även tolkningar av IFRS, det vill säga såsom Volvo anser att en viss standard ska tillämpas inom Volvokoncernen på deras specifika transaktioner. Genom inledande diskussioner med representanter från Volvo, genomläsning av FPP samt genomläsning av årsredovisningar har poster i resultat- och balansräkningen valts ut för att ingå i årsredovisnings- och intervjustudien.

7.4 Årsredovisningsstudie

För att kunna undersöka förståelse av redovisning är det ett måste att förstå den verksamhet och de transaktioner som ska avspeglas i redovisningen. För att förstå verksamheten har inledande diskussioner med representanter från Volvo på koncernnivå, den interna finanshandboken FPP samt årsredovisningsstudien varit ett viktigt underlag.

Årsredovisningsstudien är dels en empirisk bakgrund i syfte att förstå och beskriva Volvos verksamhet och hur verksamheten utvecklats över tid, dels en del av empirin i syfte att se mönster av hur redovisningsnormer tillämpats över tid, hur transaktioner som ska avspeglas i redovisningen har utvecklats, hur och när olika poster började finnas med i resultat- och balansräkningen, när olika redovisningslösningar börjat tillämpas samt hur och när redovisningsnormer implementerats och tillämpats. Detta i syfte att identifiera faktorer som påverkat tillämpningen av redovisningsnormer samt för att förstå den verksamhet som bedrivs – vilket i sin tur varit en förutsättning för att kunna genomföra och analysera intervjuerna.

För att förstå transaktionerna och hur de avspeglas i redovisningen är det viktigt att förstå den verksamhet som ska avspeglas, vad som har förändrats, om det är transaktionerna eller tillämpad redovisningsprincip, eller en kombination, eller något annat. Det vill säga vad det är som påverkat tillämpning av normerna. Årsredovisningsstudien har varit en viktig del för att kunna sammanställa intervjuguide, genomföra intervjuerna samt analysera intervjuerna. Därför ingår en beskrivning av Volvokoncernen och dess utveckling i årsredovisningsstudien. Årsredovisningsstudien har även hjälpt till att visa hur historia påverkar nutid och hur utvecklingen av ett företag påverkar redovisningen.

För att undersöka detta har AB Volvos årsredovisningar från år 1930 till 2012 – totalt 83 års årsredovisningar – studerats. Året 1927 är det år som AB Volvo anses grundat och därför bedömdes det lämpligt att påbörja studien detta år. Dock fanns inte årsredovisningarna tillgängliga förrän från år 1930 och därför påbörjades årsredovisningsstudien från och med år 1930.

Från början inriktades årsredovisningsstudien enbart på att studera vissa år med fokus på de år som det skett viktiga förändringar i normgivningen, utifrån kapitel 5 Redovisningsnormgivning och kapitel 6 Utveckling av redovisningsnormer, för att se vilken effekt de nya normerna fått. Det visade sig dock att det inte gick att se någon direkt effekt dessa år, eftersom Volvo i de flesta fall redan tillämpade det som var nytt och därför har samtliga år ingått i studien.

I årsredovisningsstudien har det varit viktigt att studera varje år bakåt i tiden för att ta reda på när förändringar skedde i verksamheten, hur verksamheten som helhet utvecklats – och då mer specifikt utvecklingen av segmentet Lastbilar – samt när redovisningsprinciper förändrats. Det är viktigt att studera årsredovisningarna långt bak i tiden fram till nutid för att bli insatt i verksamheten och dess utveckling och för att kunna följa hur redovisningsprinciperna har utvecklats och vilka mönster som kan utläsas över tid samt för att det är viktigt att förstå historien för att kunna förstå nutiden. Årsredovisningsstudien visar vad som händer i redovisningen vid nya typer av transaktioner, förvärv, nya redovisningsnormer etc.

7.4.1 Analys av årsredovisningarna

Vid genomförande av årsredovisningsstudien har den externa årsredovisningen för varje år studerats. Vissa delar har studerats mer noga än andra, framförallt delar som berör segmentet Lastbilar, redovisningsprinciper samt intäkter och avsättningar. I studien har nedanstående delar sammanställts för varje år. Anledningen till att dessa delar sammanställts är att de berör redovisningen i generella termer samt redovisning av intäkter och avsättningar. Det är viktigt att studera redovisningen allmänt och specifikt för valda redovisningsområden för att kunna identifiera faktorer som påverkar tillämpningen av normer. Resultatet från årsredovisningsstudien har sedan legat till grund för analysen av hur tillämpning skett av normer i relation till de normer som varit gällande samt analys av intervjustudien. Belopp har även dokumenterats avseende intäkter och avsättningar för att få en överblick över nivån på dessa resultat- och balansposter, när posterna började förekomma samt dess utveckling.

De delar som dokumenterats och sammanställts är följande och med följande syften:

- Årsredovisningens omfattning i antal sidor – i syfte att visa hur den finansiella informationen ökat i omfattning.
- Verksamhetsbeskrivning, dels för Volvo som helhet och mer specifikt för segmentet Lastbilar – i syfte att förstå verksamheten och dess transaktioner.

- Väsentliga händelser under året, främst avseende segmentet Lastbilar – i syfte att förstå verksamheten och dess transaktioner.
- Var Volvoaktien varit noterad under året – i syfte att veta vilka redovisningsregler de kan ha varit tvungna att följa och/eller inspirerats av.
- Antalet levererade vagnar – i syfte att studera utvecklingen av segmentet Lastbilar över tid. Vissa år har information inte funnits specifikt för lastbilar. Istället har information lämnats om totalt antal sålda vagnar. I dessa fall framgår detta av sammanställning.
- Tillämpade redovisningsprinciper, dels generellt vilka regelverk, redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats, dels specifikt för intäkter och avsättningar samt hur dessa principer beskrivs för läsaren – i syfte att identifiera hur tillämpade redovisningsprinciper beskrivits och tillämpats över tid.
- Total nettoomsättning – i syfte att visa hur nettoomsättningen utvecklats över tid.
- Nettoomsättning för segmentet Lastbilar – i syfte att se hur stor del av den totala nettoomsättningen som utgörs av segmentet Lastbilar. Nivån på omsättning kan ge en indikation på hur väsentlig resultatposten är och därmed även en indikation på vikten av tillämpad redovisningsprincip.
- Tillgångar i operationell leasing – hänger ihop med intäktsredovisning (och intäkter är det område som fokus är på tillsammans med avsättningar).
- Förutbetalda leasingintäkter (kort- och långfristig skuld) – hänger ihop med intäktsredovisning (och intäkter är det område som fokus är på tillsammans med avsättningar).
- Restvärdesskulder (kort- och långfristig skuld) – hänger ihop med intäktsredovisning (och intäkter är det område som fokus är på tillsammans med avsättningar).
- Avsättning för garantiåtaganden, omstruktureringsåtgärder, restvärdesrisker och servicekontrakt – vissa av dessa poster hänger ihop med intäktsredovisning (och avsättningar är det område som fokus är på tillsammans med intäkter).

- Tillhörande kommentarer och noter till ovanstående resultat- och balansräkningsposter.

Denna information är relevant för att studera förekomsten av och utvecklingen av valda poster i resultat- och balansräkningen. Sifferinformationen har samlats in i samband med att årsredovisningarna studerades och har sammanställts i tabeller och diagram. Resultatet presenteras i text och tabeller och diagram i kapitel 8 Volvokoncernen och kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo. Beloppen är inhämtade för koncernen som helhet men i de fall information inte gått att få fram för hela koncernen, på grund av att koncernredovisning inte har upprättats, har istället siffror för moderbolaget använts. Detta framgår av sammanställningen i respektive kapitel.

Kapitel 8 beskriver utvecklingen av Volvos verksamhet såsom verksamheten beskrivits i årsredovisningarna och även typ av transaktioner och redovisningsfrågor som uppstått i samband med att verksamheten utvecklats och nya typer av transaktioner uppstått. I kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo redogörs för hur intäkter och avsättningar redovisats sedan IFRS infördes 2005 och fram till och med 2012, för att sedan gå tillbaka till den historiska utvecklingen från tiden före införandet av IFRS, det vill säga åren 1927–2004.

Resultatet från årsredovisningsstudien analyseras och ställs i relation till de redovisningsnormer som varit gällande och som presenterats i kapitel 5 Redovisningsnormgivning och kapitel 6 Utveckling av redovisningsnormer. Resultatet från årsredovisningsstudien analyseras även tillsammans med intervjustudien i Del IV och Del V, där materialet från årsredovisningarna ställs mot tidigare studier och intervjustudien.

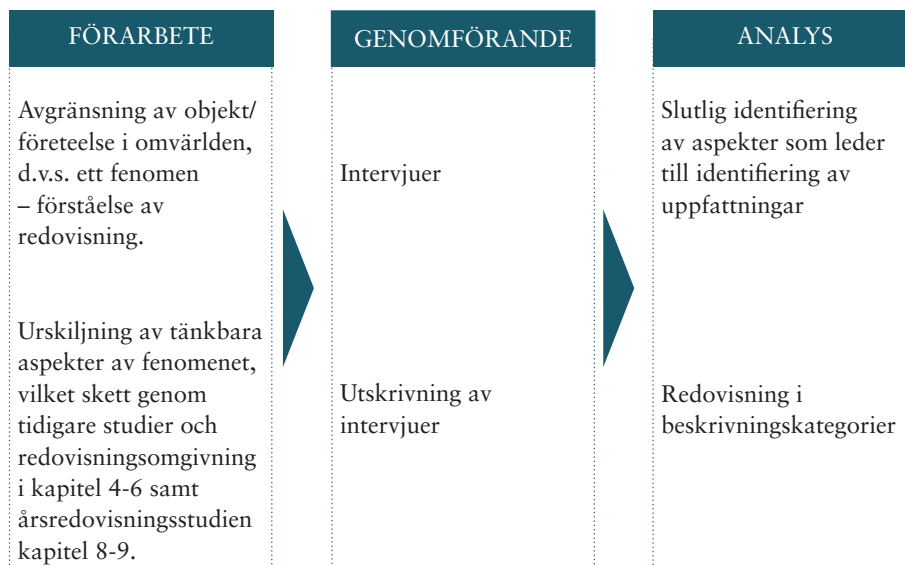
7.5 Intervjustudie

Intervjuer är en viktig datainsamlingsmetod inom kvalitativ forskning. Intervjuer medför att forskaren lär sig mer om andras situation och förståelse. Det är viktigt att intervjuaren och intervjupersonerna förstår varandra. Detta underlättas genom att relevanta intervjupersoner väljs för genomförande av intervjuer, att intervjuaren är väl insatt i ämnet och att intervjupersonen får frågor inom dennes arbetsområde (Qu & Dumay, 2011). Det finns inga standardiserade procedurer eller regler för hur en intervju ska genomföras.

Syftet med den kvalitativa forskningsintervjun är att förstå ämnen från den levda vardagsvärlden ur den intervjuades eget perspektiv. I en kvalitativ forskningsintervju produceras kunskap i ett samspel mellan intervjuare och intervjuperson. Själva ”produktionen av data” och dess kvalitet bygger på intervjuarens färdigheter, ämneskunskap och personliga omdöme när det gäller de frågor som ställs. Kunskap om ämnet krävs särskilt för konsten att ställa följdfrågor och när det gäller konsten att följa upp intervjupersonens svar (Kvale & Brinkmann, 2009).

Kriterierna för urval av intervjupersoner för denna studie anges nedan. Intervjustudien syftar till att gå bakom det som presenteras i årsredovisningarna i syfte att identifiera kvalitativt skilda sätt att se på redovisning.

Fenomenografiska studier kännetecknas av en viss arbetsordning, vilket varit utgångspunkten i intervjustudien och sammanfattas i figur 7.2.



Figur 7.2 Arbetsordning för intervjustudien. (Bearbetning av Alexandersson, 2003)

7.5.1 Val av intervjupersoner

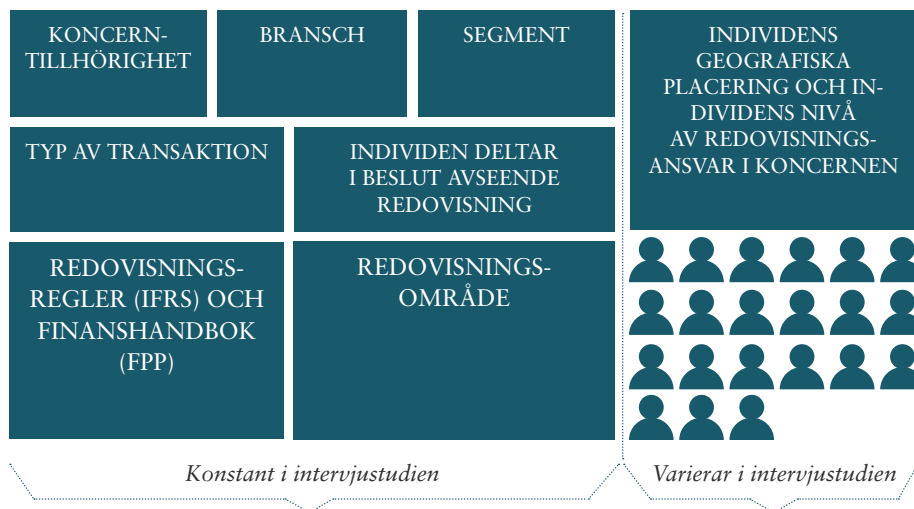
Efter att avgränsning skett till vilket fenomen som skulle undersökas, nämligen förståelse av redovisning, samt valet av Volvo, redovisningsområden och genomförd årsredovisningsstudie var nästa urvalsprocess vilka individer som skulle intervjuas. Inom Volvokoncernen finns ett stort antal individer runt om i världen som arbetar med redovisning. Därför krävdes samtal med representanter på koncernnivå för att få visst stöd i urvalsprocessen. Samtalen syftade till att få information om hur individer inom Volvokoncernen arbetar med finansiell rapportering, hur instruktioner utformas, hur organisationen är uppbyggd etc. Detta låg sedan till grund för val av intervjupersoner. Intervjupersonerna har valts utifrån kriterierna att de ska

- arbeta inom segmentet lastbilar,
- ha geografisk spridning från olika världsdelar och från olika länder,
- komma från olika delar av koncernen och arbeta på olika nivåer såsom koncernnivå, moderbolag, dotterföretag, person med ansvar för redovisning och/eller uppföljning av redovisning, samt
- vara involverade i beslutsfattande avseende hur transaktioner ska redovisas (intäkter och avsättningar), det vill säga på ett eller annat sätt delta i redovisningsbeslut genom att utforma instruktioner, tolka normer, praktiskt delta i att redovisa transaktionen och/eller följa upp transaktioner och hur dessa har redovisats.

Utifrån den fenomenografiska ansatsen har urval av intervjupersoner skett för att få fram så olika uppfattningar av fenomenet som möjligt, i syfte att få så stor spridning av förståelse av redovisning som möjligt. Därför har representanter från dotterföretag i olika världsdelar med skilda traditioner, tidigare tillämpade regelverk etc. valts. I studien har koncerntillhörighet, bransch, segment, typ av transaktion, gällande redovisningsregler och kravet att individen ska delta i redovisningsbeslut hållits konstant och det är enbart den geografiska spridningen av intervjupersonerna samt vilken nivå individen har inom Volvo som varierat, i syfte att uppnå maximal spridning av förståelse. Detta för att kunna säkerställa att det är redovisning av likartade transaktioner som undersöks. Det som varierat, i syfte att uppnå så stor spridning av förståelse som möjligt, är alltså den geografiska spridningen av intervjupersonerna samt på vilken nivå i koncernen som intervjupersonen är involverad i beslutsfattande avseende redovisning, i övrigt har variationerna minimerats.

Med detta förfarande eftersöks variation i svaren av den totala urvalsgruppen. Hög variation i intervju svaren bland intervju personerna anses öka studiens validitet, eftersom det tack vare denna variation är mer sannolikt att fler uppfattningar av samma fenomen identifieras. Genom att låta vissa områden vara konstanta kunde variation av förståelse maximeras och variationen av allt annat minimeras. Detta utvecklas av Glaser och Strauss (1979), vilka menar att intervjuaren ska låta behovet av att jämföra skillnader och likheter styra. De menar att man ska söka efter så stora skillnader som möjligt för att finna vad som är gemensamt för stora områden. Även Alexandersson (2003) betonar vikten av att undersökningsgruppen inte ska vara för homogen.

Om datainsamlingen koncentreras till alltför homogena intervju personer finns risk att de variationer som kan vara av intresse inte kommer fram. Del II Tidigare studier och normer har visat på resultatet av tidigare studier och vilka faktorer som kan påverka tillämpning av redovisningsnormer, till exempel att kultur varierar och att transaktionerna skiljer sig åt. Eftersom tidigare studier haft svårt att visa om den icke enhetliga tillämpningen beror på olikheter i transaktionerna – eller inte – har bland annat transaktionen hållits konstant i denna studie, för att eliminera risken att olikheter i tillämpning beror på olikheter i transaktionerna. Figur 7.3 sammanfattar vad som varit konstant respektive vad som varierat i intervjustudien i syfte att uppnå variation av förståelse av redovisning.



UPPNÅ VARIATION AV FÖRSTÅELSE AV REDOVISNING OCH IDENTIFIERA KVALITATIVT SKILDA SÄTT ATT FÖRSTÅ REDOVISNING

Figur 7.3 Sammanfattning av vad som varit konstant respektive vad som varierat i intervjustudien i syfte att uppnå variation av förståelse av redovisning.

Det är svårt att på förhand bestämma hur många intervjuer som ska genomföras. Detta måste avgöras från fall till fall och bedömas utifrån när en så kallad mättnad uppnås, det vill säga att fler intervjuer inte medfört att fler synsätt kommer fram. I tidigare fenomenografiska studier, mer än 50 doktorsavhandlingar uppemot 1000 forskningsrapporter, har variationen av förståelse av fenomenet nått en mättnad vid omkring 20 intervjuer (Alexandersson, 1994; 2003). Efter dessa intervjuer identifierades inga fler förståelsekategorier. Detta kan givetvis variera från fall till fall utifrån vilket fenomen som studeras, hur många potentiella intervjupersoner som finns etc. I denna studie har 21 intervjuer genomförts, men redan efter cirka 15 intervjuer började variationerna av förståelse av redovisning att upprepas.

En viktig förutsättning vid genomförande av intervjuerna har varit att intervjupersonerna talade fritt och inte dolde hur de verkligen gör i praktiken. För att uppnå detta har samtliga intervjupersoner behandlats anonymt. Detta meddelades intervjupersonerna redan vid första kontakten med dem. Därför finns ingen detaljerad presentation av varje intervjuad individ. Intervjupersonerna har den inriktning som anges nedan. Intervjumaterialet har presenterats på ett sådant sätt att det inte går att koppla nedanstående beskrivning av intervjupersonerna till vem som sagt vad. Figur 7.4 visar en sammanställning av intervjupersonerna.

Antal intervjuer	Geografisk placering	Nivå	Nivå redovisningsansvar
3	Sverige	Koncern	Koncernredovisningsansvar, ansvarar för uppdatering av finanshandbok, löpande tolkningar och frågeställningar från övriga delar av organisationen, implementering av nya standarder.
3	Sverige	Redovisningsansvarig	Ansvar för redovisning och uppföljning i enskilt bolag och/eller större delar av koncernen.
2	Storbritannien		
2	Frankrike		
1	Italien		
2	Tyskland		
3	USA		
2	Japan	Shared service center	Ansvar för redovisning generellt samt intäkter och avsättningar.
2	Sverige		
1	Polen		

Figur 7.4 Sammanställning av intervjupersoner.

7.5.2 Intervjuguide

En viktig del i en intervjustudie är enligt Kvale och Brinkmann (2009) hur forskningsfrågan formuleras. I denna fas är det viktigt att tydliggöra varför studien görs och vad syftet är. Syftet är att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer, med fokus på hur förståelse av redovisning påverkar tillämpningen och hur förståelsebegreppet förhåller sig till övriga faktorer. Syftet uppnås genom att undersöka hur redovisningsnormerna tillämpats över tid inom Volvo samt genom att identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning inom Volvo. Intervjuerna syftar till att identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning inom Volvo.

I nästa steg är det enligt Kvale och Brinkmann (2009) viktigt att skaffa sig viss förkunskap om det ämne som ska undersökas. Detta har uppnåtts i studien genom inledande samtal med representanter på koncernnivå, genom årsredovisningsstudien samt genomgång av tidigare studier på området.

I enlighet med den fenomenografiska forskningsansatsen och tillvägagångssättet har samtliga intervjupersoner fått samma frågor. Frågorna har arbetats fram utifrån Del II Tidigare studier och normer, kapitel 8 Volvokoncernen och kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo.

Frågorna fokuserar på följande områden:

- Förståelse av syftet med extern finansiell rapportering
- Förståelse av normer och normgivning inom extern redovisning
- Förståelse av redovisning av intäkter
- Förståelse av redovisning av avsättningar

Anledningen till att uppfattning av syftet med redovisning samt uppfattning av normer och normgivning är med, och inte enbart förståelse av intäkter och avsättningar, var att denna mer allmänna förståelse behövs för att kunna förstå och analysera de specifika områdena – intäkter och avsättningar – och för att få fram förståelse av det undersökta fenomenet, förståelse av redovisning. Genom dessa fyra områden har förståelse av redovisning identifierats.

En intervjuguide (Bilaga 1) har använts vid genomförande av samtliga intervjuer i syfte att underlätta intervjuerna. Frågorna har varit öppna och varje intervjuperson har haft möjlighet att utveckla sina svar. Med mer strukturerade frågor riskeras att inte få fram det som intervjupersonerna själva ser som viktigt och det skulle därmed ha varit svårt att få fram intervjupersonernas förståelse. De frågor som anges i intervjuguiden har

utgjort grundfrågor vid intervjuerna. Intervjupersonerna har inte tagit del av dessa frågor vare sig före intervjuens genomförande eller under intervjun, utan frågorna har enbart utgjort en grund vid genomförandet av intervjuerna. Samtliga frågor har gällt IFRS och inte lokala redovisningsregler, vilket tydligt har poängterats i intervjuerna.

7.5.3 Intervjuernas genomförande

Fenomenografin kännetecknas av att man i samband med att intervjuerna genomförs använder så kallade ingångsfrågor, frågor som ska leda in i och vara ingång till det fenomen som man är intresserad av att undersöka. I övrigt är intervjuerna av relativt öppen karaktär där samtalen som följer efter ingångsfrågorna förväntas utveckla intervjupersonens uppfattning av det aktuella fenomenet (Larsson, 2007). Enligt Kvale och Brinkmann (2009) är den halvstrukturerade intervjun vanlig inom fenomenografin där tonvikten läggs på intervjupersonens upplevelse och förståelse av det eller de ämnen som undersöks.

Intervjuerna i studien har varit halvstrukturerade, även kallade semi-strukturerade, intervjuer. Varje intervju inleddes med ingångsfrågor till de områden som intervjuerna fokuserade på och utifrån dessa ingångsfrågor fördes samtal som fördjupade förståelsen för den intervjuades uppfattning av det undersökta fenomenet.

Före ingångsfrågorna inleddes varje intervju med en beskrivning av syftet med studien och intervjuerna samt vilka områden som intervjun kom att handla om. Det poängterades även att intervjuerna anonymiserades och att det inte går att spåra vem som sagt vad. Detta i syfte att intervjupersonerna skulle vara så öppna som möjligt. Intervjuerna fortsatte sedan med att individen fick berätta om sin bakgrund, sina nuvarande arbetsuppgifter etc. för att sedan gå över till att handla om de fyra områden som beskrivs ovan i avsnitt 7.5.2.

Frågorna som berörde intäkter och avsättningar var relaterade till de transaktioner som förekommer inom Volvo, i syfte att intervjupersonerna skulle känna igen sig i frågorna och inte uppfatta intervjuerna som förhör. Frågorna baserades därför på aktuella transaktioner som förekommer i intervjupersonernas vardag. De olika transaktioner som till exempel förekommer vid försäljning av en lastbil presenterades och sedan presenterade intervjupersonen en lösning till hur de anser att transaktionen ska avspglas i redovisningen och varför. Samma ingångsfrågor och följdfrågor ställdes till samtliga intervjupersoner, men samtidigt gavs stor frihet till varje enskild individ att själv berätta det han eller hon ansåg viktigt så att intervjuaren kunde fånga upp vilka argument som presenterades för den valda redovisningslösningen. Följdfrågorna kunde vara av karaktären *”Vad menar du med det? Kan du förklara det ytterligare?”* och *”Kan du ge exempel på det?”*

När intervjupersonerna tolkade frågorna olika ställdes följdfrågor för att få svar på den fråga som avsågs. Genom att intervjupersonerna pratade ganska fritt och utan att bli styrda kom de ibland in på annat som var viktigt i deras vardag men som inte hade med undersökningen att göra. Denna gräns är svår att dra för intervjupersonerna. I dessa situationer styrdes intervjupersonen vid lämpligt tillfälle in på undersökningsområdet igen. Detta har sedan hanterats vid analys av intervjuerna genom att information som gick utanför forskningsområdet inte har beaktats i analysen. Genom intervjuerna har intervjupersonernas förståelse av redovisning identifierats, vilket kan förklara att och hur förståelse av redovisningen varierar mellan individer inom en koncern.

Varje intervju varade cirka tre timmar. Samtliga intervjuer spelades in och transkriberades strax efter intervjuens genomförande. Enligt Kvale och Brinkmann (2009) ger inspelning av intervjuerna intervjuaren frihet att koncentrera sig på ämnet och dynamiken i intervjun. Under intervjun togs även stödanteckningar för att kunna ställa följdfrågor under intervjun. Stödanteckningar är enligt Patton (2002) viktiga vid halvstrukturerade intervjuer, i syfte att kunna ställa följdfrågor löpande under intervjuens genomförande.

I de fall intervjupersonen talade svenska skedde intervjun på svenska, i annat fall på engelska som är Volvos koncernspråk. I sammanställning och analys av intervjuerna används citat. I de fall intervjuerna skett på engelska och citat anges har översättning skett från engelska till svenska men texten anges ändå som citat. Sammanlagt har 21 intervjuer genomförts. Genomförande av intervjuer upphörde när mättnad uppnåtts, det vill säga när svaren från intervjupersonerna påminde om varandra. Redan efter cirka 15 intervjuer började variationerna att upprepas. Enligt Kvale och Brinkmann (2009) är det lämpligt att genomföra så många intervjuer att man uppnår en mättnad, därefter ger ytterligare intervjuer ringa ny kunskap.

Intervjuerna har genomförts dels via personliga besök på intervjupersonens arbetsplats, dels via telefon. Telefonintervjuer användes på grund av avstånd samt på grund av svårigheter med att planera in personliga möten runt om i världen med hänsyn till hög arbetsbelastning hos intervjupersonerna. Telefonintervjuer var därmed enda alternativet för att genomföra intervjuerna. Telefonintervjuer kan enligt Elmholdt (2006) ha en stor fördel i kvalitativa undersökningar, framförallt med avseende på möjligheten att genomföra fler intervjuer trots geografiskt avstånd.

Om inte telefonintervjuer genomförts hade inte den geografiska spridning uppnåtts som krävts för att kunna besvara forskningsfrågan. Det finns dock viss risk med att kombinera intervjuer som genomförs via personliga möten och telefonintervjuer. Fysiska möten är att föredra eftersom intervjuaren

och intervjupersonen får en annan kontakt och relation mellan varandra, jämfört med under en telefonintervju. Det har dock inte märkts någon skillnad vid genomförande samt analys av de intervjuer som genomförts via fysiska möten, jämfört med de intervjuer som genomförts via telefon. Intervjuerna har pågått lika länge och sammanställningen av intervjuerna blev lika omfattande i antal sidor. Inte heller efter transkribering av genomförda intervjuer har det märkts någon skillnad och efter transkribering går det inte att urskilja vilja intervjuer som genomförts via fysiska möten respektive via telefon.

Det är i sammanhanget viktigt att poängtera att studien *inte* syftar till att identifiera om individerna gör ”rätt” eller ”fel” i sitt arbete och inte heller att kvantifiera belopp som kan vara ”rätt” eller ”fel” i Volvos finansiella rapporter. Intervjustudien syftar enbart till att identifiera kvalitativt skilda sätt att förstå redovisning.

7.5.4 Analys av intervjuerna

Utifrån fenomenografins antagande uppfattar individer fenomen på kvalitativt skilda sätt (Marton et al., 1984; Marton & Booth, 2000; Marton & Pong, 2005). Det är dessa kvalitativt skilda sätt att förstå redovisning som identifierats i intervjustudien. Eftersom studien undersöker individers förståelse av redovisning har en fenomenografisk ansats valts även för analys av intervjuerna.

Fenomenografien ligger nära *grounded theory* med avseende på kategorisering av variationer i det empiriska materialet (Szkłarski, 2002). *Grounded theory* är inte en teori utan snarare ett sätt att utföra induktiv empirisk kvalitativ forskning med målet att upptäcka och generera en teori som är grundad, *grounded*, i empirisk data (Alvesson & Sköldberg, 2008; Kvale & Brinkmann, 2009; Silverman, 2011). Inom fenomenografien är avsikten med databearbetningen att finna kvalitativt skilda kategorier, i vilka förståelse av hur ett fenomen framstår på olika sätt hos olika individer kan beskrivas. Arbetet med att gestalta variationer i uppfattningar kräver läsning och reflektion av intervjumaterialet. Det gäller att inte nöja sig för tidigt med de resultat som kommer fram, utan att kritiskt granska de kategorier som formulerats för att upptäcka dimensioner i svaren som kräver att helt nya formuleringar och helt nya kategorier fångas in.

Kärnan i analysen är att man hela tiden söker efter likheter och skillnader (Larsson, 2007). En viktig del inom fenomenografien är att för att man som forskare ska kunna möta intervjupersonerna måste intervjuaren vara medveten om vilka olika möjliga utgångspunkter intervjupersonerna kan ha. Detta är viktigt både för genomförande och analys av intervjuerna, i syfte att identifiera kvalitativt skilda sätt att se på undersökta fenomen

(Marton & Booth, 2000). Genom sammanställning av tidigare studier och årsredovisningsstudien skapades – innan intervjuerna genomfördes och analyserades – en bild av vilka möjliga utgångspunkter, tänkbara aspekter av fenomenet, som intervjupersonerna skulle kunna ha.

När intervjuerna transkriberats har fokus varit att koda materialet i återkommande begrepp, aspekter och kategorier. Inom fenomenografin finns det inte någon enhetlig metod eller teknik, utan istället är arbetsgång och tillvägagångssätt vid analysen det avgörande (Bruce, 1997). Uljens (1989) anser att varken hur analysen genomförs och utvecklas eller det resultat som uppnås av studien kan definieras på förhand, eftersom momenten är beroende av det empiriska material och den kontext som frågeställningen relateras till. Trots detta finns det vissa grundläggande utgångspunkter i analysarbetet som leder till identifiering av aspekter och kategorier:

- Forskaren ska bortse från vem av intervjupersonerna som har sagt vad i intervjuerna.
- I analysarbetet ska intervjuvaren jämföras så att likheter och olikheter utkristalliseras och i samband med detta ska forskaren försöka finna vilka antaganden som fanns bakom olika resonemang inom det aktuella fenomenet.
- De kategorier som framkommit ska vara ordnade och beskrivna i kvalitativt skilda grupper, vilket åskådliggörs av strukturen i kapitel 10 Intervjuer.
- Varje kategori ska illustreras med citat ur intervjumaterialet.

Redan i intervjusituationen kunde en första tolkning av intervjuerna göras. Denna intuitiva tolkning fanns sedan med när de utskrivna intervjuerna bearbetades. Efter genomförda och transkriberade intervjuer fanns en mängd ostrukturerat material som sedan legat till grund för analysen. Inom fenomenografin kan analys- och tolkningsarbetet delades in i fyra faser. För att få systematik i intervjuanalysen har analysen därför utgått från de fyra faser som framgår av figur 7.5.



Figur 7.5 Metod för analys av intervjuerna. (Bearbetning av Alexandersson, 1994; 2003; Sandberg, 2000)

I den första fasen av analysen identifierades ett helhetsintryck av varje enskild genomförd intervju genom att de utskrivna intervjuerna lästes igenom var för sig om och om igen. I samband med detta söktes även efter väsentliga utsagor, det vill säga svar som visar viss förståelse av undersökta fenomen, i syfte att avtäcka kvalitativa skillnader i intervjupersonernas förståelse av redovisning. I denna fas var det inte antalet genomläsningar i sig som var det viktigaste. Det viktigaste var i detta skede att söka efter väsentliga utsagor i syfte att få fram kvalitativa skillnader i intervjupersonernas svar. Enligt Alexandersson (1994; 2003) är det i denna första fas av analysen viktigt med öppenhet mot innehållet i de utskrivna intervjuerna så att tydliga företeelser kan träda fram. Det kan till exempel urskiljas att vissa utsagor uttalas frekvent i en och samma intervju och/eller mellan intervjuerna, eller att samma företeelse återkommer och beskrivs på ett konsekvent sätt. Hur utförligt företeelsen beskrivs bildar sedan underlag för hur intervjuerna tolkas. Det är först när viss förtrogenhet av det insamlade materialet uppnås som skillnader och likheter börjar utkristalliseras.

I den andra fasen uppmärksammades mer systematiska och konkreta skillnader och likheter i utsagorna, vilket skedde genom att – i ännu större utsträckning än i första fasen – intervjuerna ställdes mot varandra. Intervjupersonernas svar sorterades in i olika grupper utifrån den förståelse de gett uttryck för. Från att ha analyserat vad varje enskild intervjuperson sagt

övergick analysen till att jämföra intervjupersonernas svar. Först jämfördes svaren inom varje grupp och sedan mellan grupperna. När olika intervjupersoners svar ställs i relation till varandra kan såväl skillnader som likheter framträda mer eller mindre tydligt. I denna fas började kvalitativt skilda sätt av förståelse av undersökta fenomen att utkristalliseras. Analysarbetet har i stor utsträckning präglats av att gå igenom intervjumaterialet många gånger. När nya tolkningar framträdde lästes det insamlade intervjumaterialet igenom på nytt eftersom nya beskrivningar kan leda till att tidigare beskrivningar behöver omprövas och få annan innebörd, vilket i sin tur ledde till ny genomläsning och så vidare. Analysarbetet innebar ett urval eftersom de delar som inte berörde de studerade fenomenen sorterades bort. Ett sätt att uppfatta något uppstår i en kombination av ett fenomenas aspekter och vilken innebörd aspekterna har i respektive kategori. Denna innebörd urskiljs och framträder i analysen. Enligt Marton och Booth (2000) är en aspekt en dimension av variation. Skillnader i hur något uppfattas betyder att en del aspekter fokuseras och vissa inte, eller att de betraktas i ordningsföljd snarare än samtidigt. Detta innebär att samma aspekter kan förekomma i de olika kategorierna men att aspekterna har framträtt på olika sätt, vilket visar en tydlighet av att individerna ändå tillhör olika förståelsekategorier.

Efter genomgång av intervjumaterialet utkristalliserades till slut inga nya tolkningar av innehållet, vilket kan vara ett tecken på en slags mättnadseffekt i analysarbetet. Analysen av intervjumaterialet pågick tills en teoretisk mättnad uppnåddes, det vill säga en bedömning av ytterligare en genomgång av materialet eller ytterligare intervjuer inte skulle resultera i mer relevanta aspekter och kategorier. Här övergår analysen successivt till fas tre där beskrivningarna kategoriseras. Tanken är att kategorierna på ett tydligt sätt ska skilja sig från varandra, men ibland kan det vara svårt att inte låta kategorierna sammanfalla med varandra. Enkelt beskrivet är kategoriseringen att individ X har uppfattningen Y av fenomen Z (Marton, 1981).

Det var i slutfasen av analysarbetet, fas fyra, som den underliggande strukturen i kategorisystemet gick igenom, vilket presenteras i kapitel 10 Intervjuer. Detta kapitel har strukturerats utifrån det undersökta fenomenet och här presenteras identifierade kategorier och de aspekter som kännetecknar kategorierna. Syftet har inte varit att gradera förståelsen, utan istället att identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning. Ingen kategori ses som tyngre eller viktigare än någon annan, utan analysen visar de kategorier som identifierats utifrån intervjuerna. För att förstärka resultatet i de olika identifierade kategorierna har relevanta citat valts ut i syfte att göra det lättare att förstå en kategori. Citaten har ingen hänvisning till vem som säger vad, eftersom det intressanta är den förståelse som uttrycks och inte den enskilda individen. Dessutom är intervjupersonerna som helhet anonyma. Identifierade kategorier, även kallade beskrivnings-

kategorier inom fenomenografin, innebär alltså kvalitativt skilda sätt på vilka ett fenomen kan framstå hos olika individer. Enligt (Alexandersson, 2003) kan de kvalitativt skilda sätt att uppfatta det studerade fenomenet inte rangordnas i sig, utan en eventuell rangordning kan enbart ske genom att sätta uppfattningen i relation till något yttre, till exempel regelverk eller tidigare forskning.

7.6 Tillförlitlighet, trovärdighet och generaliserbarhet

Frågor om undersökningsresultatets tillförlitlighet och trovärdighet gäller för all slags forskning. Däremot behandlas dessa frågor på skilda sätt utifrån den forskningstradition som undersökningen äger rum inom. Studien har bedrivits inom den kvalitativa forskningstraditionen.

Tillförlitlighet i studiens tillvägagångssätt handlar enligt Ryan et al. (2002) om att läsaren på ett enkelt och tydligt sätt ska kunna förstå hur studien genomförts. Mason (1996) diskuterar i samband med tillförlitlighet att för att en studieska vara tillförlitlig krävs det att studien genomförts på ett systematiskt och noggrant sätt samt att empirin dokumenteras på ett strukturerat sätt och att det redogörs för hur analysen genomförts.

Studiens tillvägagångssätt har presenterats ovan, både avseende årsredovisningsstudien och intervjustudien. Studierna anses genomförda på ett systematiskt sätt samt att metod för genomförandet och analys presenteras ovan på ett sådant sätt att läsaren kan skaffa sig en uppfattning om studiens tillförlitlighet.

Syftet har varit att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer med fokus på hur förståelse av redovisning påverkar tillämpningen och hur förståelsebegreppet förhåller sig till övriga faktorer. Syftet har uppnåtts genom att undersöka hur redovisningsnormerna tillämpats över tid inom Volvo samt genom att identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning inom Volvo. För att uppnå syftet har en årsredovisningsstudie och en intervjustudie genomförts. Årsredovisningsstudien består av offentlig finansiell information. Denna information finns fritt att tillgå, vilket stärker trovärdigheten i denna studie. Resultatet av årsredovisningsstudien har sedan analyserats och ställts mot utveckling av redovisningsnormer samt mot resultatet från intervjustudien.

För att identifiera kvalitativt skilda sätt att se på redovisning har intervjuer genomförts. En ur fenomenografin inspirerad analysmetod har använts för att beskriva kvalitativt skilda sätt att se på redovisning. Den fenomenografiska forskningsansatsen syftar till att identifiera variation av förståelse av ett visst fenomen. Nackdelen med att använda denna analysmetod är att

hur stor del som står för den ena eller andra uppfattningen inte kvantifieras. Att ta reda på kvantitet och frekvens har dock inte varit syftet med studien och är inte heller fenomenografins uppgift. I stället handlar det om att fånga in variation av förståelse, oavsett hur många intervjupersoner som står för den ena eller andra kategorin som framträtt. Studien ger en beskrivning av vilka olika uppfattningar som existerar av det studerade fenomenet, förståelse av redovisning, inom en viss population.

För fenomenografins vidkommande handlar trovärdighet om i vilken mån de erhållna förståelsekategorierna representerar undersökningspersonernas uppfattningar. Eftersom fenomenografiska undersökningsresultat närmast är att betrakta som upptäckter har innebörden i trovärdighetsbegreppet kommit att svara mot att någon utomstående kan identifiera forskarens upptäckter, det vill säga att de olika beskrivningskategorierna kan kännas igen i intervjumaterialet (Alexandersson, 2003). Frågan är om forskaren gjort en riktig tolkning av det som intervjupersonerna förmedlat under intervjuerna, det vill säga om de erhållna beskrivningskategorierna reflekterar intervjupersonernas uppfattningar.

Inom fenomenografin har olika tillvägagångssätt utvecklats för att kunna svara upp mot kraven på trovärdighet, noggrannhet och giltighet (Alexandersson, 2003). Vid genomförande och analys av intervjuerna har utgångspunkten varit dessa tillvägagångssätt. För det första har utdrag gjorts ur intervjuerna i form av citat för att belägga de erhållna beskrivningskategorierna. Det är då möjligt att följa gjorda ställningstaganden och värdera rimligheten i dessa. Citaten har även den funktionen att de berikar och konkretiserar innebörden av kategorierna. Eftersom det varit omöjligt att citera hela intervjuerna har ett representativt urval gjorts. Dessutom har trovärdigheten stärkts genom att intervjustudien kombinerats med en årsredovisningsstudie. Årsredovisningsstudien visar vilka transaktioner som ska avspeglas i de finansiella rapporterna.

Frågan om trovärdighet handlar inte enbart om analysarbetet av intervjuerna, utan även om hur urval av intervjupersoner samt genomförande av intervjuerna presenteras och diskuteras (Alexandersson, 2003). För att öka trovärdigheten har urvalet av intervjupersoner genomförts på ett strukturerat sätt, där samma kriterier har varit utgångspunkten för urval av samtliga intervjupersoner. Intervjuerna har genomförts på samma sätt genom öppna ingångsfrågor och sedan har följdfrågor ställts under intervjun. Detta i syfte att säkerställa att intervjupersonens sätt att se på redovisning fångas upp och att intervjupersonerna inte blivit styrda. Genom att de fått prata öppet har förståelse av fenomenet kunnat identifieras. Uppföljningsfrågor har ställts, vilka krävt att intervjupersonerna fått förklara och tydliggöra vad de verkligen menar, och praktiska exempel

har använts för att relatera till intervjupersonernas verklighet och vardag. Intervjuerna har sedan sammanställts på ett strukturerat sätt, där samtliga intervjuer hanterats lika. Analysen har därefter genomförts på ett systematiskt sätt i olika steg, i syfte att säkerställa att inga förhastade slutsatser avseende kategoriindelning har dragits.

Samtliga dessa delar har redogjorts för ovan i syfte att stärka trovärdigheten. Strävan har alltså varit att fortlöpande öppet och detaljerat redovisa urvalsförfarande, tillvägagångssätt och analysmetoder, i syfte att det för läsaren ska vara möjligt att själv bedöma trovärdigheten av resultatet.

Studien har alltså identifierat faktorer som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken, vilket kan påverka om enhetlig tillämpning uppnås. Även om det enbart är årsredovisningar för en enda koncern och individer inom en enda koncern som undersökts anses det mycket sannolikt att man kan identifiera samma eller liknande faktorer samt kategorier av förståelse av det undersökta fenomenet även i andra fall. Studiens syfte sträcker sig utanför Volvokoncernen. Volvo har endast utgjort verktyget för studien. Därför anses viss generaliserbarhet ha uppnåtts i studien.

DEL IV
RESULTAT OCH ANALYS

DEL IV RESULTAT OCH ANALYS

Denna del innehåller resultat och analys av genomförd årsredovisningsstudie och intervjustudie. Kapitel 8 och 9 är resultat och analys av årsredovisningsstudien för åren 1930–2012 och kapitel 10 är resultat och analys från intervjustudien.

Kapitel 8 Volvokoncernen innehåller en allmän beskrivning av utvecklingen av hela Volvokoncernen och mer specifikt av segmentet Lastbilar. Detta i syfte att ge en bakgrund av Volvo som företag och dess utveckling, eftersom det är viktigt att förstå den verksamhet som ska avspeglas i redovisningen. Vidare följer en beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper över tid, i syfte att undersöka tillämpade redovisningsprinciper generellt för att kunna identifiera faktorer som påverkat den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer. Först presenteras en allmän beskrivning av Volvokoncernen såsom den utvecklats åren 1915 till 2012. Sedan presenteras utvecklingen av koncernens redovisning indelad utifrån de lagar och regler som var gällande vid respektive tidpunkt, utifrån samma indelning som finns i kapitel 5 Redovisningsnormgivning. Det som presenteras är utvecklingen av Volvos finansiell rapportering, när olika termer och begrepp började förekomma i årsredovisningarna, vilka redovisningsprinciper som tillämpats etc. Utöver årsredovisningsstudien presenteras även hur man inom Volvokoncernen arbetar med extern finansiell rapportering. Kapitlet utgör även en viktig grund för genomförande och analys av intervjustudien.

Kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo beskriver de transaktioner som förekommer avseende redovisning av intäkter och avsättningar samt hur Volvo anger att de redovisar dessa transaktioner. Beskrivningen sker utifrån de transaktioner som förekommer inom Volvos segment Lastbilar så som de beskrivits i offentligt avlämnade finansiella rapporter. Detta kapitel har samma syfte som kapitel 8, men istället för att ge en allmän beskrivning av verksamheten och tillämpade normer presenteras i detta kapitel nivå och omfattningen på de balans- och resultatposter som undersökts samt utvecklingen av dessa poster över tid.

Kapitel 10 Intervjuer innehåller resultat och analys av intervjustudien.

VOLVOKONCERNEN

8.1 Volvokoncernen – en historisk tillbakablick

AB Volvo registrerades 1915 som ett dotterföretag till Svenska Kullagerfabriken (SKF) och då registrerades även varumärket Volvo. Volvo är det latinska ordet för *jag rullar* och passade bra både för kullager och för bilar. Syftet med bildandet av AB Volvo var att tillverka en viss typ av kullager som stämplades ”Volvo”. Verksamheten upphörde dock under åren 1919 – 1920 eftersom det beslutades att alla kullager skulle märkas ”SKF” istället och bolaget AB Volvo låg därefter vilande fram till 1926.

1924 träffades en överenskommelse att Assar Gabrielsson och Gustaf Larsson skulle starta en bilfabrik. De gjorde så och bestämde sig för att konstruera en svensk bil (Årsredovisning, 1976, hämtat från Assar Gabrielssons minnesanteckningar). Gabrielsson och Larsson kom därmed att utgöra Volvos grundare. Gabrielsson hade arbetat på SKF sedan 1916 och Larsson sedan 1917. Båda två hade redan på den tiden kontakt med bilindustrin i Frankrike och England (Wedel, 2010). 1925 försökte Gabrielsson och Larsson att intressera SKF för projektet, dock utan framgång. 1926 började de första bilarna bli klara och då föreslog Gabrielsson återigen att SKF skulle ta hand om projektet. SKF beslutade att lägga denna verksamhet i dotterföretaget AB Volvo. SKF lånade ut kapital till Volvo och Gabrielsson och Larsson utsågs till verkställande direktör respektive vice verkställande direktör och utgjorde tillsammans Volvos styrelse (Årsredovisning, 1976, hämtat från Assar Gabrielssons minnesanteckningar). Den 14 april 1927 rullade den första bilen, en personbil, av produktionslinjen på Hisingen i Göteborg (Volvo, 2013).

Kommentarerna i Göteborgsposten löd enligt följande när första bilen rullade ut från fabriken: *”Den första bilen från Volvo stod i torsdags färdig att lämna verkstäderna i Nordkulans gamla fabrik på Hisingen. Den gick till en herre i Borås som varit så angelägen att få just den första svenska personbilen, att han beställt den redan i augusti förra året. Fabrikens ledning gläder sig åt det lyckliga resultatet; många hade förutspått att man inte skulle hinna bli färdig till utsatt dag. Det har nu visat sig att det går bra att göra en bil av delar som komma från vitt skilda håll. Redan idag följdes den första Volvobilen av en andra, som går till Stockholm och kanske rent av också en tredje.”* (GP den 16 april 1927, tagit ur Wedel, 2010).

I samband med att första bilen rullade ut försågs den också med den logotyp som fortfarande finns på Volvofordon. Logotypen är den kemiska beteckningen för järn – en cirkel med en pil som pekar snett uppåt till höger.

Järnmärket är också en gammal symbol för planeten Mars och krigsguden Mars. När logotypen tillkom var syftet med järnmärket att associera till den anrika svenska järnhanteringen, till stål och styrka och i förlängningen till säkerhet (*Ny Teknik*, 2006).

Trots att det började tillverkas personvagnar i Volvo gick bolaget med förlust och så småningom fördes diskussioner om att avveckla bolaget eller sälja det till Amerika, men så blev inte fallet. Istället bestämde man sig för att det inte räckte med att sälja personvagnar och därför påbörjades även konstruktion av lastvagnar (Årsredovisning, 1976, hämtat från Assar Gabrielssons minnesanteckningar). Redan i slutet av 1926 startade konstruktionen av en medelstor lastbil och i början av 1928 lämnade den första Volvolastbilen fabriken i Göteborg (Volvo, 2013).

Volvo började exportera redan 1928 och de första exportprodukterna var lastbilar. Till en början inriktades exporten på de nordiska länderna. I samband med att exporten ökade bildades även dotterföretag i de nordiska länderna. Sedan fortsatte exportmarknaden ut i Europa såsom Frankrike, Belgien, Nederländerna, Schweiz och Portugal. På 1970-talet blev Västtyskland, Storbritannien och Italien viktiga marknader. Sedan fortsatte expansionen ut i övriga delar av världen (Årsredovisning, 1978).

1929 började AB Volvo att visa vinst och därför påbörjades diskussioner om att öka aktiekapitalet i bolaget så att Volvo kunde stå på egna ben. Detta skedde 1930, samtidigt som styrelsen utökades med fler ledamöter än Gabrielsson och Larsson. I takt med att försäljningen ökade och bolaget växte ansåg SKF att Volvo borde bli helt självständigt. Så skedde genom att Volvoaktien år 1935 introducerades på Stockholms Fondbörs, varmed SKF lämnade rollen som ägare. Antalet anställda i Volvo var vid den tidpunkten 950 stycken (Årsredovisning, 1976, hämtat från Assar Gabrielssons minnesanteckningar).

I takt med att bolagets verksamhet ökade ansåg styrelsen att det var av stor vikt att förvärva kontrollen över tillverkningen av de motorer som ingick i vagnarna. 1930 förvärvade Volvo aktiemajoriteten i Pentaverken och sedan dess har även marinmotorer funnits i verksamheten (Styrelseberättelse över aktiebolaget Volvos verksamhet, 1930–1935). Den första bussen lanserades 1934 och flygmotorerna kom i början av 1940-talet. Under år 1944 påbörjade Volvo tillverkning och försäljning av traktorer. Från mitten av 1930-talet och framåt präglades Volvo av tillväxt, både organiskt och genom förvärv. Förvärven avsåg de viktigaste underleverantörerna och andra företag som stärkte eller breddade sortimentet (Jönsson & Wickelgren, 2011).

Koncernens storlek och omfattande verksamhet medförde ökat behov av decentralisering och klarare uppdelning mellan koncernövergripande frågor och den operativa verksamheten inom koncernen. 1978 genomfördes därför en förändring av Volvokoncernens huvudorganisation som innebar att nya bolag bildades och operativ verksamhet flyttades från moderbolaget. Organisatoriskt bildades två så kallade industrigrupper, en för personbilar och en för tunga fordon. Industrigruppen för tunga fordon omfattade produktenheterna Volvo Lastvagnar AB, Volvo Bussar och Kollektiva Transport-system AB samt Volvo BM AB (Årsredovisning, 1978).

1981 genomfördes ytterligare organisatoriska förändringar där det fastställdes att moderbolagets ledning och huvudkontor skulle utöva ägaransvar och förvaltningsansvar avseende koncernens alla intressen. De rörelse-drivande bolagen inom Volvokoncernen grupperades i ett antal rörelsegrenar. Inom rörelsegrenen Lastvagnar skedde 1981 nyförvärv i USA. Detta var ett led i att ytterligare komma in på den största marknaden i världen, USA (Årsredovisning, 1981). 1983 bildades den så kallade Volvo Lastvagnar-gruppen som bestod av Volvo Lastvagnar AB samt ett antal utländska dotterföretag (Årsredovisning, 1983). 1986 inleddes samarbete med General Motors i USA och Canada i syfte att samordna lastbilsverksamheterna på den nordamerikanska marknaden (Årsredovisning, 1986).

Verksamhetsåret 1990 präglades i stor utsträckning av arbetet med att etablera en allians mellan Volvo och den franska bilkoncernen Renault. Alliansen grundade sig på en struktur med ömsesidigt ägande i Volvos och Renaults personbils-, lastbils- och bussrörelse. Genom denna samverkan blev Volvo och Renault världens största industrigrupp för tunga lastbilar. Samarbetet byggde på ömsesidiga minoritetsinnehav, där Volvo ägde 20 % av den delen av Renault där personbilsverksamheten låg och 45 % av lastvagnsdelen. På motsvarande sätt ägde Renault minoritetsposter i Volvo Personvagnar AB (25 %) och i Volvo Lastvagnar AB (45 %) (Årsredovisning, 1990).

1993 undertecknades en avsiktsförklaring om att utvidga samarbetet till ett samgående mellan Volvo och Renault. 1994 avbröts dock fusionsplanerna och därmed upphörde aktieägaravtalen och det korsvisa ägandet mellan Volvo och Renault helt och hållet. Efter att detta ägande upphört kom AB Volvo att äga 100 % av Volvo Personvagnar AB och 100 % av Volvo Lastvagnar AB. I samband med avbrutna fusionsplaner skedde förändringar i styrelsen, bland annat avgick dåvarande ordförande Pehr G Gyllenhammar.

I takt med att verksamheten i koncernen utvecklades förändrades även uppdelningen inom koncernen, vilket påverkat presentationen av den finansiella informationen. Från och med 1995 blev Volvo Bussar ett separat affärs-

område. Tidigare ingick Volvo Bussar i Volvo Lastvagnar, men viss finansiell information gick att utläsa för såväl bussar som lastvagnar även tidigare. Från och med 1997 fördes delar av moderbolagets verksamhet över till ett dotterföretag och från och med detta år bestod moderbolagets verksamhet enbart av koncernens huvudkontor. Året därpå utgjordes Volvokoncernens verksamhet av sex produktrelaterade affärsområden: Personvagnar, Lastvagnar, Bussar, Anläggningsmaskiner, Marin- och industrimotorer samt Aero. Utöver de sex affärsområdena fanns viss övrig verksamhet, som i huvudsak utgjordes av servicebolag vars syfte var att stödja den övriga verksamheten.

1999 är ett viktigt årtal i Volvos historia. Detta år såldes nämligen Volvo Personvagnar till Ford. Med Volvo Personvagnar avsågs aktierna i Volvo Personvagnar Holding AB, som vid tidpunkten för överlåtelsen direkt eller indirekt ägde eller hade rätt till samtliga tillgångar och skulder som ingick i affärsområdet Personvagnar, med tillägg av Volvo Personvagnar AB:s andel i det nybildade bolaget som ägde varumärket Volvo (Årsredovisning, 1999).

Som ett led i att verksamheten skulle utvecklas fanns stora planer på olika förvärv. En stor plan var att förvärva Scania. Men år 2000 avslag EU-kommissionen Volvos ansökan av konkurrensskäl. Beslutet byggde på bedömningen att en sammanslagning av Volvo och Scania skulle leda till försämrad konkurrens på marknaderna för tunga lastbilar och bussar (Årsredovisning, 2000).

Från och med år 2000 tillkom ytterligare ett affärsområde, Kundfinansiering. År 2001 var Volvokoncernen Europas största och världens näst största tillverkare av tunga lastbilar. Detta år genomfördes två stora förvärv, amerikanska Mack Trucks och franska Renault Trucks. Genom dessa två förvärv fördubblades nästan volymerna av lastbilar. I samband med förvärven etablerades en ny organisation och Volvos lastvagnsverksamhet koncentrerades till en enhet, Volvo Global Trucks. Lastbilar såldes under de tre varumärkena Mack, Renault och Volvo. Integreringen av Mack och Renault i Volvokoncernen var den största utmaningen Volvo ställts inför, och då i synnerhet ur ett multikulturellt perspektiv (Årsredovisning, 2001).

Från och med 2002 delades Volvokoncernen in i åtta affärsområden:

- | | |
|-----------------------|--------------------|
| - Volvo Lastvagnar | - Renault Trucks |
| - Mack Trucks | - Bussar |
| - Anläggningsmaskiner | - Volvo Penta |
| - Volvo Aero | - Kundfinansiering |

Volvokoncernen har vuxit både organiskt och genom förvärv. På lastbilsidan har ett antal stora förvärv ägt rum under 2000-talet. Förutom förvärvet av Mack och Renault 2001 förvärvades under åren 2006–2007 den japanska

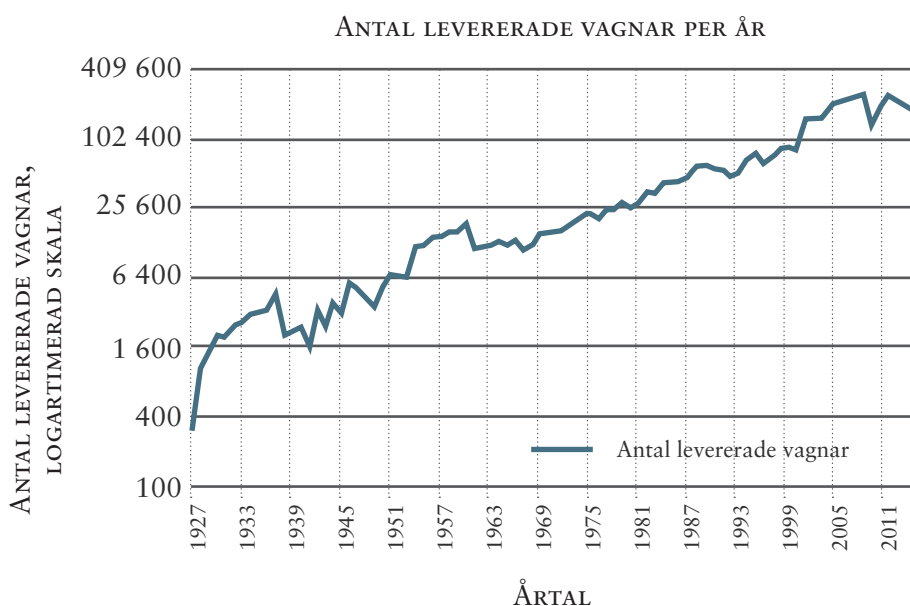
lastbilstillverkaren Nissan Diesel (numera benämnt UD Trucks) och därmed tillkom ett nionde affärsområde, Nissan Diesel. Utöver att driva utvecklingen framåt på fordonssidan har Volvokoncernen under årens lopp även utvecklat sitt tjänsteutbud till fordonskunderna. Detta i syfte att kunna erbjuda kunderna paketlösningar istället för enbart fordon. Från slutet av 1990-talet har Volvokoncernen arbetat med att utveckla sitt tjänsteutbud med till exempel finansieringslösningar och andra tjänster som stödjer de tillverkande affärsområdenas försäljning (Volvo, 2013).

En av de större finansiella kriserna i modern tid inträffade i slutet av 2008 och 2009, vilket märktes på Volvos försäljning. De två inledande kvartalen 2008 slog rekord avseende omsättning och orderingång, men därefter kom en snabb vändning under de två efterföljande kvartalen. Under denna period upplevdes till och med negativ orderingång, det vill säga det var fler kunder som avbeställde redan lagda beställningar än som beställde nya fordon (Jönsson & Wickelgren, 2011). I årsredovisningen för 2008 och 2009 beskrevs hur finanskrisen och den mycket svaga världskonjunkturen påverkade Volvokoncernen, inte minst med nedgående marknad för lastbilar (Årsredovisning, 2008; 2009).

Diagrammet i figur 8.1 visar utvecklingen av lastvagnsdelen inom Volvokoncernen med avseende på antal levererade vagnar, se även Bilaga 2. Några kommentarer måste göras till diagrammet, eftersom det genom årsredovisningarna inte gått att få fram information för enbart lastvagnar samtliga år.

- Åren 1927–1935 inkluderar samtliga levererade vagnar, det vill säga både lastvagnar och personvagnar.
- Åren 1936–1937 inkluderar samtliga levererade lastvagnar och bussar.
- Åren 1938–1941 avser enbart samtliga levererade lastvagnar
- Åren 1942–1945 inkluderar samtliga levererade vagnar. I årsredovisningen för 1942 anges att under krigsåren är försäljningen inte jämförbar med övriga år eftersom det i försäljningsvärdet även ingår försäljning till försvarsmakten.
- Åren 1946–2012 avser enbart samtliga levererade lastvagnar.
- Från och med 1961 ändras indelningen av den statistik som presenteras i de finansiella rapporterna. Minskningen beror därför inte på minskad försäljning, utan på ändrad fördelning inom koncernen (Årsredovisning, 1961).

- Från och med 1977 avser antalet levererade lastbilar koncernen som helhet. Tidigare år (1927–1976) har informationen enbart angivits för moderbolaget. Koncernens huvudsakliga verksamhet var dock koncentrerad till moderbolaget under denna tid.
- Från och med år 2001 sker en kraftig ökning som beror på förvärvet av Mack och Renault.
- Från och med 2007 inkluderas Nissan Diesel.



Figur 8.1 Antal levererade vagnar per år, 1927–2012. (Årsredovisning respektive år)

Något som är viktigt att nämna i samband med att Volvokoncernen och dess utveckling beskrivs är vilka som varit företagsledare. Volvokoncernen har kännetecknats av sina företagsledare genom åren och dessa kännetecknar i många fall den utveckling som skett av koncernen.

- 1926–1956 **Assar Gabrielsson** och **Gustaf Larsson**. Under 30 år utövade de båda grundarna någon form av delat ledarskap. Gabrielsson som var ekonom stod främst för den kommersiella kompetensen, medan Larsson som var tekniker ansvarade för områdena produktutveckling och produktion. Formellt sett var Gabrielsson VD och Larsson vice VD, men i praktiken utövades

ett delat ledarskap dem emellan där båda deltog i beslutsfattandet (Jönsson & Wickelgren, 2011).

- 1956–1971 **Gunnar Engellau**. Under den tid Engellau var VD arbetade sig Volvo upp som ett av Sveriges främsta företag vad gällde antalet anställda, omsättning och tillväxt (Jönsson & Wickelgren, 2011). Engellau var därefter styrelseordförande för AB Volvo under åren 1971–1978.
- 1971–1993 **Pehr G Gyllenhammar**. Gyllenhammar anställdes i AB Volvo som vice verkställande direktör 1970. 1971 utsågs han till verkställande direktör samt koncernchef och tog en plats i styrelsen. Han blev sedan ordförande i styrelsen 1983 och lämnade då posten som verkställande direktör, men kvarstod som koncernchef till hösten 1990 och som arbetande styrelseordförande i AB Volvo till 1993. Under tiden som Gyllenhammar fanns kvar i koncernen som koncernchef och styrelseordförande fortsatte han att sätta sin prägel på Volvokoncernen och de tre efterföljande personerna som innehade posten VD gavs egentligen inte så stort utrymme att sätta sin egen prägel på koncernen. Dels för att de innehade posten relativt kort period, dels för att Gyllenhammar fortfarande hade stort inflytande. Gyllenhammars tid i Volvo kännetecknas bland annat av sökande efter nya affärsmöjligheter och att bygga ut koncernen till ett omfattande konglomerat. Under Gyllenhammars tid på Volvo var diversifiering av Volvos verksamhet framträdande och helt nya affärsområden tillkom, av vilka flera hade få beröringspunkter med fordonstillverkning (Jönsson & Wickelgren, 2011).
- 1983–1987 **Håkan Frisinger** VD (Jönsson & Wickelgren, 2011).
- 1987–1990 **Gunnar L. Johansson** VD (Jönsson & Wickelgren, 2011).
- 1990–1992 **Christer Zetterberg** VD (Jönsson & Wickelgren, 2011).
- 1992–1997 **Sören Gyll** VD och koncernchef. Gyll kännetecknas bland annat av motståndet mot Volvo-Renaultfusionen. Efter att fusionsförslaget avblåstes inriktade Gyll sitt arbete på att fokusera på kärnverksamheten och en rad innehav avyttrades som inte ansågs tillhöra kärnverksamheten (Jönsson & Wickelgren, 2011).

- 1997–2011 **Leif Johansson** VD och koncernchef. Johansson inledde sin tid med att fortsätta med Gylls strategi att renodla verksamheten och att Volvo inte längre skulle utgöra ett konglomerat utan koncentrera sig på fordonsverksamheten. Den mest uppmärksammade affären under Johanssons tid var försäljningen av dotterföretaget Volvo Personvagnar AB till Ford Motor Company (Jönsson & Wickelgren, 2011).
- 2011– **Olof Persson** VD och koncernchef. Sedan Olof Persson tillträdde har Volvo genomgått stora omstruktureringar samt försäljning av viss verksamhet (Årsredovisning, 2011; 2012).

Sammanfattningsvis presenteras nedan väsentliga händelser under åren 1915–2007 som är av intresse för beskrivning av Volvos verksamhet och som påverkat redovisningen i viss omfattning.

Årtal	Händelse
1915	AB Volvo registreras.
1927–1928	Första personbilen respektive första lastbilen klar.
Ca 1930	Försäljningen tog fart och företag bildades utomlands.
1935	Notering Stockholms fondbörs.
1934–1944	Tillväxt organiskt och via förvärv. Buss, flygmotorer och traktorer.
1970-talet	Västtyskland, Storbritannien och Italien blev viktiga marknader.
1978	Organisatorisk uppdelning av personbilar och tunga fordon.
1981	Uppdelning i rörelsegrenar. Lastvagnar egen rörelsegren. Lastvagnar gjorde nya förvärv i USA, nya marknadsandelar i USA.
1983	Volvo Lastvagnar-gruppen bildades, svenska och utländska bolag.
1986	Samarbete med GM i USA och Canada.
1990	Allians mellan Volvo och Renault etablerades.
1993	Avsiktsförklaring om fusion mellan Volvo och Renault.
1994	Fusionsplan avbröts mellan Volvo och Renault.
1997	Verksamheten bedrivs i dotterföretagen. Moderföretag utför koncerngemensamma tjänster.
1999	Volvo Personvagnar säljs till Ford.
Slutet 1990-talet och framåt	Utvecklat tjänsteutbud, bland annat finansieringslösningar.
Ca 2000	Stora planer på förvärv. Förvärv av Scania avlogs.
2001	Förvärv Mack Trucks och Renault Trucks.
2006–2007	Förvärv av Nissan Diesel (UD Trucks), eget affärsområde.

8.2 Volvokoncernen idag

I september 2011 tillträdde Olof Persson som VD för AB Volvo samt som koncernchef. Olof Persson ersatte Leif Johansson som gick i pension. Koncernens produkter består av lastbilar, bussar och anläggningsmaskiner samt drivsystem för marina och industriella applikationer. Utöver dessa produkter erbjuds även kunderna finansieringslösningar samt andra kringliggande tjänster, till exempel service. Volvokoncernen har idag cirka 100 000 anställda, varav huvuddelen finns i Sverige, Frankrike, USA, Japan Kina, Brasilien och Belgien. Produktionen fördelar sig på produktionsanläggningar i 20 länder och försäljningen i omkring 190 länder. Försäljningen sker genom både helägda och fristående återförsäljare (Årsredovisning, 2012). Mätt i omsättning är Volvo Sveriges största företag och mätt i antal anställda är Volvo Sveriges näst största företag, efter PostNord AB (SvD, 2012).

Från och med 1 januari 2012 infördes en ny organisation i Volvokoncernen. Framförallt skedde förändringar inom lastbilsverksamheten. Syftet med omorganisationen var att få en tydligare och mer effektiv styrning med fokus på varumärken och kunder. Det märks dock inga större skillnader i den externa finansiella rapporteringen av den nya organisationen. Före 2012 agerade varje enskilt varumärke inom lastbilsverksamheten både som självständig enhet och som en del av en mer övergripande koncernstruktur (Årsredovisning, 2010; 2011).

Indelningen i Volvo Trucks (Volvo Lastvagnar), Renault Trucks, North American Trucks (Mack Trucks) och Trucks Asia (UD Trucks) har från och med 2012 förändrats och istället för varumärkesindelning sker indelningen enligt nedan. Marknad och försäljning för samtliga lastbilsbolag tillhör från och med 1 januari 2012 tre regionala organisationsenheter. Hela lastbilsverksamheten hanteras som ett affärsområde bestående av fem funktionella enheter. Tre av dessa enheter är uppdelade efter geografisk indelningsgrund.

- Group Trucks Sales & Marketing America, som omfattar Nord- och Sydamerika med globalt ansvar för varumärket Mack.
- Group Trucks Sales & Marketing EMEA, som omfattar Europa, Mellanöstern och Afrika med globalt ansvar för varumärkena Volvo och Renault.
- Group Trucks Sales & Marketing and Joint Ventures APAC, som omfattar Asien och Stilla-havsregionen med globalt ansvar för UD Trucks varumärke UD. Enheten omfattar även Trucks joint venture

Resterande två funktionella enheter består av produktutveckling och produktion av lastbilar och motorer.

- Group Trucks Operations
- Group Trucks Technology

När det gäller den finansiella rapporteringen har ingen förändring skett. Även segmentindelningen är oförändrad och Lastbilar utgör precis som tidigare ett eget segment. Nu utgör alltså Lastbilar ett affärsområde, tillika ett segment. Under 2012 till 2014 har det skett omstruktureringar och avyttringar av vissa verksamheter inom Volvokoncernen, till exempel har Volvo Aero avyttrats (Volvo, 2014).

2012 fördelade sig koncernens totala nettoomsättning enligt figur 8.2. Segmentindelningen är oförändrad jämfört med tidigare år och precis som tidigare delas Volvokoncernen upp i segmenten Lastbilar, Anläggningsmaskiner, Bussar, Volvo Penta och Volvo Aero. Information lämnas också uppdelat på Industriverksamheten och Kundfinansiering (Årsredovisning, 2012). Under 2012–2013 har Volvo Aero avyttrats (Volvo, 2014).

Segment	Nettoomsättning per segment i % av total omsättning 2012	Nettoomsättning i Mkr 2012
Lastbilar	63%	192 283
Anläggningsmaskiner	21 %	63 558
Bussar	7 %	20 295
Volvo Penta	3 %	7 631
Volvo Aero	2 %	5 219
Övrigt och eliminerings	2 %	7 045
Industriverksamheten	97 %	296 031
Kundfinansieringsverksamheten	3 %	9 783
Omklassificeringar, elimineringar	-1 %	-2 167
Totalt	100 %	303 647

Figur 8.2 Volvokoncernens totala nettoomsättning fördelat per segment 2012. (Årsredovisning, 2012)

Lastbilsverksamheten består av Volvo Lastvagnar, Renault Trucks (2001)¹⁷, Mack Trucks (2001), UD Trucks (2006–2007) samt Eicher (2008). Lastbilarna säljs och marknadsförs under varumärkena Volvo, Renault, Mack, UD samt Eicher. Eicher är ett joint venture där Volvo har en ägarandel om 50 % (direkt och indirekt ägande). Eicher behandlas redovisningsmässigt som ett joint venture-företag och redovisas enligt klyvningsmetoden. Detta innebär att verksamheten i Eicher inte konsolideras in i koncernredovisningen och därför inte heller ingår i omsättningen ovan för segmentet Lastbilar, vilket övriga verksamheter gör (Årsredovisning, 2012). Att Eicher behandlas som ett intresseföretag är inte av betydelse för studien och därför ges inte någon ytterligare beskrivning av detta.

En studie genomförd av Vahlne et al. (2011) beskriver komplexiteten av den globaliseringsprocess som Volvos lastbilsverksamhet genomgått. Globaliseringsprocessen är snårig och svår att styra och påverkar många delar i organisationen, liksom den påverkar beslutsfattande och kontroll av dessa beslut. Det är ofta ett gap mellan teori och praktik, det vill säga mellan hur saker och ting förväntas ske och vad som faktiskt sker i praktiken.

Sammanfattningsvis har Volvokoncernen kännetecknats av omstruktureringar och försäljning av vissa verksamheter under de senaste åren. Detta har påverkat indelningen av koncernens affärsområden, men precis som tidigare utgör Lastvagnar ett segment.

8.3 Volvokoncernens externa redovisning

Avsnitt 8.1 och 8.2 innehåller en bakgrundsbeskrivning av Volvo som företag och koncern i syfte att förstå utvecklingen av deras verksamhet, vilket även påverkar den finansiella rapporteringen, inte minst i samband med de stora förvärv som skett på lastbilssidan under 2000-talet.

I detta avsnitt presenteras Volvokoncernens externa redovisning i mer allmänna termer, i syfte att identifiera faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer. Detta avsnitt ställs mot de redovisningsnormer som var gällande under respektive tidsperiod och som har presenterats i kapitel 5 Redovisningsnormgivning. Indelning har skett utifrån de tidsperioder som olika lagar och kompletterande normer var gällande.

8.3.1 Volvo som börsföretag

I samband med att SKF sålde sina aktier 1935 noterades aktien på Stockholms fondbörs (nuvarande Nasdaq OMX Nordic i Stockholm). Volvo har historiskt varit noterat på olika börser runt om i världen, men idag – 2014 – är Volvoaktien enbart upptagen till handel på Nasdaq OMX Nordic i

17. Årtalet inom parentes anger när Volvokoncernen förvärvade dessa enheter.

Stockholm. Övriga noteringar samt tidpunkt för avnotering framgår av tabellen i figur 8.3. Avnoteringar från börser runt om i världen förklaras från Volvos sida med en avreglering av de internationella kapitalmarknaderna samt det ökande utländska ägandet av aktier på Nasdaq OMX Nordic i Stockholm. Detta har lett till att handeln av Volvoaktien har koncentrerats till en börs, Nasdaq OMX Nordic i Stockholm (Volvo, 2014).

Marknadsplats	År notering	År avnotering
Stockholm	1935	Fortfarande noterat
London	1972	2004
Frankfurt am Main	1974	2004
Düsseldorf	1974	2004
Hamburg	1974	2004
Oslo	1979	1994
Paris	1984	1998
USA (Nasdaq)	1985	2007
Bryssel	1985	2003
Antwerpen	1985	2003
Tokyo	1986	2002
Zürich	1987	1998
Basel	1987	1998
Genève	1987	1998
Helsingfors	1988	1991

Figur 8.3 Volvos notering: marknadsplats, år för notering samt år för avnotering. (Årsredovisning respektive år)

Att Volvo varit noterat på olika börser runt om i världen har inneburit att Volvo under årens lopp tvingats att följa även andra redovisningsregler än de som gällt för noterade företag i Sverige. Till exempel krävdes att Volvo upprättade finansiell information enligt US GAAP när det var noterat i USA. Detta har inneburit att inom Volvokoncernen har olika redovisnings- och värderingsprinciper tillämpats parallellt för att tillgodose rapporteringskraven i olika länder.

Finansiell information har ända sedan bolagets bildande avgivits i enlighet med svenska redovisningsregler eftersom det är i Sverige som AB Volvo alltid haft sitt säte. Alla dotterföretag i koncernen har varit tvungna att rapportera finansiell information enligt svenska regler till koncernredovisningen. Samtidigt har varje enskilt dotterföretag följt respektive lands lokala

redovisningsregler vid upprättande av finansiella rapporter för den juridiska enheten och därutöver även ytterligare regler, till exempel US GAAP. Under tiden som Volvo var noterat på Nasdaq i USA angavs i not i årsredovisningen för respektive år Nettoresultat och Eget kapital enligt US GAAP. Noterna förklarade skillnaden mellan de i Sverige tillämpade principerna för koncernredovisningen och amerikanska redovisningsregler, US GAAP.

I följande avsnitt följer en redogörelse av hur Volvos externa finansiella rapporter utvecklats över tid. Som källa har respektive års finansiella rapport använts. Därför sker inte källhänvisning till varje stycke. De delar av de finansiella rapporterna som är relaterade till redovisning av intäkter och avsättningar presenteras i kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo. Redogörelsen som följer fokuserar på de delar som kan visa faktorer som påverkat den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer.

8.3.2 1929 års bokföringslag och 1944 års aktiebolagslag

Den första finansiella rapport som ingått i studien är från 1930. På den tiden var benämningen *Styrelseberättelse över aktiebolagets Volvos verksamhet 1930*. Hela berättelsens omfattning var elva sidor och innehöll Styrelseberättelse, Balansräkning, Vinst- och förlusträkning samt de upplysningar som styrelsen ansåg sig behöva lämna till räkningarna och slutligen en Revisionsberättelse. Styrelseberättelsen innehöll information om tillverkning och försäljning, viktiga händelser som inträffat under året, upplysningar till balans- och vinst- och förlusträkning, vinstdisposition samt kommentar om utsikterna för nästa år.

Balansräkningen bestod av tillgångar och skulder. Kommentarer till balansräkningen var i princip uppdelade utifrån posterna i balansräkningen och innehöll bland annat information om anläggningstillgångarna och fördelning av varuinventarium. I anslutning till varulagret angavs att *”I inventariet ingående varor äro upptagna till betryggande värde och icke i något fall bokförda till högre värde än självkostnad”*. Detta gav uttryck för en form av anskaffningsvärde även om denna term inte användes.

Tillämpade redovisningsprinciper beskrevs knapphändigt och det var därför svårt att utläsa vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpades. Ordet redovisningsprincip förekom inte men till flertalet poster i balansräkningen fanns kommentarer om bland annat beloppsfördelning och hur värdering skett. Mest omfattande beskrivningar fanns för Anläggningar och Varuinventarium. Berättelsen som helhet tog sikte på AB Volvo. Utformning av den finansiella rapporten såg ungefär likadan ut ända fram till 1962.

Vissa mindre skillnader kunde utläsas mellan dessa år, såsom att utförligare beskrivningar tillkom om verksamheten samt tillägg av nytillkomna poster.

Allt eftersom åren gick kompletterades fler och fler poster i balansräkningen med jämförelsetal. 1933 infördes för första gången principer för anläggningstillgångarnas avskrivningar innebärande att de procentsatser som använts för avskrivning angavs. 1934 publicerades för första gången konsoliderad information för hela Volvokoncernen. För moderbolaget AB Volvo presenterades vinst- och förlusträkning samt balansräkning. Från och med 1942 fanns samtliga företag där AB Volvo hade aktieägarmajoritet inkonsoliderade.

I mitten på 1930-talet utökades informationen för anläggningstillgångar, det nya var att utgifter för underhåll och reparation kostnadsfördes innevarande år. Samma år angavs även att kassa och bank i utländsk valuta upptagits till balansdagens kurs. Redan 1935 såg man alltså inslag av verkliga värden i Volvos räkenskaper. I 1939 års styrelseberättelse började kriget att kommenteras, bland annat att exporten minskade och att varulagret ökade kraftigt för att tillgodose ”statsmyndigheternas önskemål”. 1940 angavs att varor som köpts in efter krigsutbrottet hade upptagits till ”förkrigspriser”. Man såg här att externa händelser, såsom krig, påverkade värdering av varulagret.

1942 var första gången som termen *anskaffningspriser* förekom och detta i samband med varulagervärdering. Det var också i samband med varulager som termen *avsättningar* förekom första gången år 1945 och då i samband med att avsättningar gjorts för ”... inkuranthet och svårsåldhet, och dels den allmänna reserv, som avsatts för lagrets nedskrivning till förkrigspriser”. Här används termen avsättning men detta är i en annan betydelse än de avsättningar som ingår i studien. Här avses med avsättning en korrektivpost till tillgångsposten varulager.

1945 ändrades uppställningsformen för balansräkningen för AB Volvo. Uppdelning på tillgångssidan var anläggnings- respektive omsättningstillgångar och skuldsidan delades in i långfristiga respektive kortfristiga skulder samt upplupna skatter och disponibla medel. 1946 tillkom kommentarer till Vinst- och förlusträkning som visade på en sammanställning i syfte att ge en bild av hur pengarna använts. Det var alltså en form av finansierings-/kassaflödesanalys som visades och som innehöll årets utbetalningar. 1947 märks ytterligare förändringar i Volvos finansiella rapporter. Dokumentet *Styrelseberättelse för aktiebolaget Volvo* bytte namn till *Årsredovisning för aktiebolaget Volvo verksamhetsåret 1947 jämte revisorernas berättelse*. Antalet sidor var ungefär detsamma som året innan, cirka tjugo. Däremot märktes mer detaljerade beskrivningar. Styrelseberättelsen bytte namn till Förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för 1951 beskrevs för första gången nya tillämpade principer. Det fanns ett avsnitt som angav att förändringar i bolagets

”redovisningsväsende företagits”. Förändringen innebar att beslutade men ännu ej betalda investeringar upptagits som tillgång i balansen, samtidigt som motsvarande betalningsförpliktelser upptagits som skuld. År 1951 var även första året som rubriken *Kommentarer till bokslutet infördes*. Under denna rubrik presenterades de upplysningar som även tidigare funnits med, det vill säga upplysningar till de enskilda posterna i balansräkningen som styrelsen bedömde behövde lämnas, men nu under en separat rubrik. 1953 ändrades benämningen på de finansiella rapporterna till *Årsredovisning för aktiebolaget Volvo*. I årsredovisningen kommenterades att den fått ett nytt ansikte och att bilder åskådliggjorde väsentliga fakta som rörde verksamheten. Syftet var att ge en mer levande bild av Volvo och Volvokoncernen. Assar Gabriellsson, dåvarande VD, skrev även att *”Den öppna och detaljerade årsredovisningen, som våra aktieägare alltsedan bolagets start blivit vana vid, finnes i traditionell form mellan bildsidorna”*. Volvo uppfattade sig själva som att de var öppna för marknaden genom sin redovisning.

1954 var första året som jämförelsesiffror presenterades i Vinst- och förlusträkningen samt Balansräkningen för AB Volvo. Det var även första året som *återanskaffningspriser* förekom i kommentarerna till bokslutet. Då angavs att varulagret var värderat till det lägsta av anskaffningspriser respektive återanskaffningspriser. 1960 blev årsredovisningen mer omfattande i antalet sidor, både när det gäller de finansiella delarna och beskrivningar av verksamheten, bilder etc. En anledning till att de finansiella delarna blev mer omfattande var att det för flera dotterföretag fanns bifogat förvaltningsberättelse och vinst- och förlusträkning jämte disponibla medels konto samt balansräkning.

Fokus ändrades successivt i de finansiella rapporterna från moderbolaget till koncernen. 1962 var första året som Vinst- och förlusträkning jämte disponibla medel lämnades för koncernen. 1963 övergick fokus från AB Volvo till Volvokoncernen som helhet och detta år blev det ännu mer fokus på koncernen i årsredovisningen. Bokslutskommentarer presenterades både för koncernen och för moderbolaget AB Volvo.

1963 kom försiktighetsprincipen till uttryck i bokslutskommentarerna i samband med kommentarer till varulager. Då angavs att lagret har *”... värderats efter traditionellt försiktiga principer”*. Lagret togs precis som tidigare upp till det lägsta av anskaffningsvärde respektive återanskaffningsvärde. Och precis som tidigare hade inkurans beaktats, vilket beskrevs enligt följande: *”För inkuransrisker avsattes i enlighet med tidigare tillämpade normer betryggande reserver.”* Även här används termen avsättning i betydelsen korrektivpost till tillgångsposten varulager.

1966 var första året som årsredovisningen innehöll finansieringsinformation för AB Volvo. För koncernen tillkom motsvarande information år 1968. 1966 började bokslutskommentarerna få en annan struktur och informationen utökades. Framförallt utökades beskrivningarna av koncernen. Även för AB Volvo utökades beskrivningarna och en tydligare uppdelning gjordes av kommentarerna avseende Balans- respektive Vinst- och förlust-räkning. 1966 introducerades även termen not. Vid balansräkningsposterna hänvisades till respektive not i bokslutskommentarerna.

Under flera år angavs i årsredovisningen att vissa poster värderades utifrån vad skatterätten tillät. Detta kom särskilt till uttryck i årsredovisningen för 1967 då det angavs att varulagret skrivits ned med i princip 60 % av bokfört bruttovärde, vilket var i enlighet med svensk skattelagstiftning. Dessutom tillät skattelagstiftningen att viss del av årets vinst avsattes till en så kallad investeringsfond. Denna fond användes sedan efter tillstånd från statliga myndigheter för investeringar, varmed anskaffade tillgångar skrevs ned med lika stort belopp som tagits i anspråk i fonden. Denna direktnedskrivning av tillgångar medförde att motsvarande i skattehänseende avdragsgilla avskrivningar bortföll under kommande år. Dessa båda skattemässiga justeringar redovisades i balansräkningen under rubriken Särskilt avsatta medel. Syftet var att disponera företagets vinster så att de stannade kvar i verksamheten obeskattade. Även här används termen *avsättning* i en annan betydelse än i dag. Avsättning i detta sammanhang medförde att skattemässigt avdrag erhöles samma år som investering skedde och då gjordes denna så kallade avsättning även i räkenskaperna. Den redovisningsmässiga hantering var en följd av hur skattelag såg ut vid denna tidpunkt.

1968 infördes termen Resultaträkning för första gången både för koncernen och för AB Volvo. Vinst- och förlusträkning jämte disponibla medel ersattes alltså av en Resultaträkning. Indelning och rubriker ändrades också, bland annat tillkom rubriken Bokslutsdispositioner där följande poster ingick: Avsättning till allmän varulagerreserv, Återförda extraavskrivningar, Avsättning till investeringsfond, Koncernbidrag (förekom endast i AB Volvo, ej för koncernen) samt Nedskrivning av aktier. Kommentarer lämnades till vissa poster om att Volvos interna redovisning avvek från den externa. Till exempel använde Volvo enligt företagsekonomisk praxis i sin interna kostnadsredovisning avskrivningar beräknade med utgångspunkt från anläggningarnas uppskattade nuanskaffningsvärde och ekonomiska livslängder. Det angavs också att eftersom lagstiftningen endast godkänner historiska anskaffningsvärden ersattes kalkylmässiga avskrivningar med så kallade bokföringsmässiga i årsredovisningen.

I kommentarerna till koncernbokslutet för 1968 angavs för första gången att det var dotterföretag där Volvo äger mer än 50 % som ingick i koncernredovisningen. 1969 angavs att de svenska bolagen hade den största betydelsen i koncernen. *”Svensk lagstiftning, främst den skatterättsliga, har därmed i betydande grad satt sin prägel även på koncernbokslutet ...”*.

1969 ändrades strukturen på och innehållet i årsredovisningen. Denna förändring innebar en tydligare uppdelning mellan koncern respektive moderföretag och beskrivning av verksamheten uppdelat på Sverige och utlandet. Årsredovisningens struktur 1969 liknar i stor utsträckning den struktur som årsredovisningen hade fram till och med 2010, även om inte alla räkningar fanns med. Till exempel presenterades inte finansieringsanalysen som en separat rapport, utan låg med i ett avsnitt som benämndes Bokslutsöversikt.

1971 tydliggjordes strukturen av bokslutskommentarerna ytterligare. För koncernen gjordes nu en tydligare uppdelning av beskrivna principer i Konsolideringsprinciper, Bokslutsdispositioner och särskilt avsatta medel och sedan kommentarer till posterna i balans- respektive resultaträkningen. Nu nämndes för första gången att konsolidering av dotterföretag sker enligt förvärvsmetoden.

1972 angavs ordet Redovisningsprinciper för första gången. I avsnittet om redovisningsprinciper angavs tillämpade redovisningsprinciper för områdena koncernredovisning, tillgångar och skulder i utländsk valuta, bokslutsdispositioner och särskilt avsatta medel, värdering av varulager samt avskrivningar. De områden vars beskrivningar var mest omfattande avsåg avsnitten bokslutsdispositioner och särskilt avsatta medel samt avskrivningar. Beskrivningarna tog framförallt sikte på skattemässiga bestämmelser. Samma år var det första gången som hänvisning till rättvisande bild förekom i revisionsberättelsen. Hänvisningen innebar att revisorerna enligt sin uppfattning ansåg att redovisningshandlingarna gav en rättvisande bild av moderbolagets och koncernen ställning och resultat. I revisionsberättelsen år 1976 angavs att koncernredovisning var upprättad enligt 1944 års aktiebolagslag. Detta framgick dock inte av någon annan del i årsredovisningen.

Såväl 1929 års bokföringslag och 1944 års aktiebolagslag som tidigare redovisningslagar var influerade av både fransk och tysk rätt. 1929 års bokföringslag innehöll fler värderingsregler jämfört med tidigare lagar. Dessa värderingsregler var maximivärderingsbestämmelser och det framgick också av lagen att tillgångar gärna fick undervärderas. Det fanns inget uttryckligt krav på att upplysa om samtliga värderingsregler i årsredovisningen, vilket Volvo inte heller gjorde. Dock framgick av Volvos

årsredovisningar att anskaffningsvärdeprincipen var dominerande för tillgångsposter och värdering till verkligt värde verkade enbart förekomma avseende fordringar och skulder i utländsk valuta.

1945 ändrades uppställningsformen för balansräkningen, vilket var en anpassning till 1944 års aktiebolagslag. Denna lag trädde visserligen inte i kraft förrän 1948 men Volvo tillämpade bestämmelserna tidigare än vad som krävdes. 1944 års aktiebolagslag ställde även krav på konsoliderad balansräkning, detta hade dock Volvo redan haft sedan 1934. Av årsredovisningen gick att utläsa att Volvo börjat tillämpa redovisningsprinciper innan de blivit stadfästa i lag. Vad detta berodde på har inte gått att utläsa ur de finansiella rapporterna men en tänkbar förklaring kan ha varit att Volvo redan under denna tid var ett globalt företag med verksamhet i flera delar av världen och inspirerades av internationell utveckling.

1950–1970-talen kännetecknas av utökade beskrivningar av redovisnings- och värderingsregler. Både nya och tillämpade principer beskrevs och ytterligare kommentarer och noter infördes. Fokus flyttades också från moderföretaget till koncernen, vilket är ett tecken på att koncernen som helhet var mer betydelsefull än enbart moderbolaget. Ett tydligt kännetecken under denna tidsperiod var att de redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpades var starkt influerade av skatterätten, både med avseende på redovisning i juridisk person och för koncernen. Det var redan under 1920-talet som sambandet mellan redovisning och beskattning fick sin struktur genom 1928 års kommunalskattelag och 1929 års bokföringslag. Men det var först under 1960-talet som detta uttryckligen beskrevs i Volvos årsredovisningar, att skatterätten även påverkade redovisningen. Det formella sambandet märktes tydligt i situationer då stora skattemässiga reserver byggdes upp, vilket också kom till uttryck i redovisningen. Den tydligaste faktorn som gått att utläsa ur de finansiella rapporterna är att tillämpning av redovisningsnormer påverkats av skatterätten, eller snarare att det förelåg ett så starkt samband att det var självklart att skatterätten skulle påverka redovisningen.

Utöver skatt har det även visat sig att Volvo inspirerats av internationella influenser innan de kommit till Sverige, eftersom de verkade på en global marknad. 1935 noterades Volvo på Stockholmsbörsen, det gick dock inte att identifiera att detta påverkade utformningen av årsredovisningen eller hur normerna tillämpades. Det ska även poängteras att redovisningsnormerna under denna tid var ganska kortfattade och utifrån de värderingsregler som fanns i 1929 års bokföringslag och 1944 års aktiebolagslag var de principer som angavs i årsredovisningarna i överensstämmelse med de bestämmelser som fanns i lagarna.

8.3.3 1975 års aktiebolagslag och 1976 års bokföringslag

1977 presenteras för första gången en finansieringsanalys för koncernen som en separat upprättad rapport. Innehållet i finansieringsanalysen var detsamma som det varit sedan 1968 fast den då var placerad bland bokslutskommentarerna. Redovisningsprinciperna för koncernen och för moderbolaget angavs tillsammans och i de fall redovisningsprinciperna avvek mellan koncernen och moderbolaget angavs det särskilt. I övrigt förutsattes redovisningsprinciperna sammanfalla. I revisionsberättelsen skedde hänvisning till att årsredovisningen och koncernredovisningen var upprättade i enlighet med aktiebolagslagen.

1979 infördes en egen rubrik bland redovisningsprinciperna som beskrev ändrade redovisningsprinciper. För år 1979 avsåg principändringen att vissa verktyg som tidigare kostnadsförts övergått till att redovisas som investering och att avskrivning påbörjades när verktygen togs i bruk. Skälen till detta angavs dock inte. Fortfarande var det principer för Bokslutsdispositioner och obeskattade reserver som var mest omfattande. För år 1980 infördes ändrade principer avseende omräkning av utländska koncernföretag. Ändringen skedde i syfte att *”ge en mer rättvisande bild av koncernens ekonomiska ställning och resultat”*. Varför detta gav en mer rättvisande bild angavs dock inte.

Till årsredovisningen för räkenskapsåret 1982 fogades en separat folder, *”Till läsare av Volvos årsredovisning”*, om fyra sidor med följande innehåll.

”I Volvo har vi sedan länge sökt vidareutveckla den ekonomiska informationen. Utformningen av årsredovisningen och kvartalsrapporter har som mål att ge läsaren en korrekt bild av Volvokoncernens verksamhet. Språket ska vara lätt att förstå, bilder och diagram ska stödja framställningen. Vi har bland aktieägarna genomfört flera läsvärdesundersökningarav innehållet i årsredovisningen. Aktieägarnas synpunkter har därmed påverkat utformningen och bidragit till förändringarna. Många läsare har emellertid svårigheter att förstå ekonomisk redovisning och det speciella språk, den terminologi som används. Det gäller framförallt det 20-tal sidor som avslutar årsredovisningen och som omfattar: resultat- och balansräkningar samt noter, kommentarer och specifikationer till dessa räkningar. Till ledning för Volvos aktieägare och övriga läsare av årsredovisningen har vi därför utformat dessa läsanvisningar till koncernens resultat- och balansräkningar samt förklaringar till några av de ord och uttryck som läsaren möter. Vi tar naturligtvis gärna emot synpunkter och förslag till fortsatta förbättringar.”

Det var alltså de finansiella delarna som ansågs svåra att förstå, varför Volvo presenterade denna skrift i syfte att läsarna bättre skulle förstå den finansiella informationen.

Efter denna inledande text följde en resultat- och balansräkning för koncernen innehållande förklaringar till varje post i respektive räkning. Till Resultaträkningen angavs att denna var uppställd enligt vad som fanns angivet i bokföringslagen. Detta var första gången som det gick att utläsa att dåvarande bokföringslag tillämpades. Resultatet, det vill säga vinsten eller förlusten, beskrevs som det man får fram genom att i flera steg dra bort olika kostnader, *”vad man har förbrukat”*, från intäkterna, *”vad man har presterat”*. I de fall intäkterna är större än kostnaderna uppstår vinst, annars förlust. Försäljningsvärdet var summan av vad samtliga bolag inom koncernen sålt för under året, avdrag hade skett för försäljning bolagen emellan. Sedan beskrevs vad varje post i resultaträkningen bestod av. Även balansräkningen angavs vara uppställd enligt bokföringslagen och visade hur kapitalet använts, det vill säga de olika slagen av tillgångar i en viss ordning *”som börjar med de tillgångar som är lättast att använda”*, det vill säga omsättningstillgångar. Därefter angavs hur kapitalet anskaffats, det vill säga skulder i den ordning som de ska betalas, och slutligen eget kapital. Sedan följde en beskrivning av vissa balansposter. Avsättningar kommenterades dock inte.

Motsvarande information bifogades även årsredovisningarna under åren 1983–1991. Bilagan utvecklades något mellan åren allteftersom verksamheten förändrades och i den utsträckning det påverkade den finansiella informationen. Ytterligare hjälp fick läsaren på insidan av omslaget till årsredovisningen. Där fanns en särskild rubrik *”Att speciellt observera vid läsningen av Volvos årsredovisning”*. Under denna rubrik angavs bland annat för året nya tillämpade redovisningsprinciper. I den folder som bifogades till 1989 års årsredovisning, *”Till läsare av Volvos årsredovisning 1989”*, fanns information om att Volvo genom åren tagit fram studiematerial i olika former. Materialet, som gick under benämningen *Att förstå Volvos årsredovisning*, var ett material i tre delar i form av videokassetter och kort studiematerial. Detta material kunde beställas från AB Volvo.

1983 utvecklades notinformation, bland annat hade nukostnadsinformation lagts till. Det angavs dock specifikt att nukostnadsinformation inte hade reviderats. Ytterligare en not hade tillkommit som angav Amerikanska redovisningsprinciper US GAAP. I denna not angavs att Volvos koncernbokslut upprättats i enlighet med svensk redovisningspraxis och att denna praxis i vissa avseenden skiljer sig väsentligt från amerikanska redovisningsprinciper, US GAAP. Sedan räknades ett antal områden upp där skillnader förelåg mellan svensk praxis och US GAAP, såsom obeskattade

reserver, inkomstskatter och aktivering av räntekostnader. Efter det presenterades beloppsmässiga justeringar av balansräkningen där värdering enligt svenska principer samt US GAAP angavs. 1983 infördes en finansieringsanalys för moderbolaget AB Volvo för första gången.

Från och med 1989 ändrade Volvo några redovisningsprinciper ”*för att uppnå en bättre anpassning till internationell praxis*”. Detta innebar framförallt att intresseföretag började redovisas enligt den så kallade kapitalandelsmetoden, ändrade redovisningsprinciper för minoritetsandelar i koncernbolag samt att förnödenheter och reservdelar till anläggningstillgångar av mindre värde började kostnadsföras direkt vid anskaffningen. Tidigare hade dessa redovisats som varulager. Övriga reservdelar fortsatte man att redovisa som anläggningstillgångar. Det angavs dock inte vilken internationell praxis som avsågs.

Från och med 1990 ändrades redovisningsprinciperna i koncernen avseende redovisning av obeskattade reserver och bokslutsdispositioner. Obeskattade reserver redovisades inte längre som en separat post i koncernens balansräkning, utan delades upp på en kapitaldel om cirka 70 % och en latent skatteskuldsdel om cirka 30 %. Dessutom återfanns posten bokslutsdispositioner inte längre i koncernens resultaträkning. Dessa ändrade redovisningsprinciper föranleddes också av att Volvo anpassade sin redovisning efter internationell praxis. De beskrev även i avsnittet om ändrade redovisningsprinciper att till följd av bestämmelser i svensk lag har dessa ändringar enbart genomförts i koncernredovisning, inte i juridisk person. Vilka ändringar som avsågs i svensk lag angavs dock inte.

1991 angavs att varulager värderades till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde, jämfört med tidigare då värdering skett till det lägsta av anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde. Fortfarande angavs att ”*För inkuransrisk har avsatts betryggande reserver*”. Från och med 1994 anges endast att inkuransrisk har beaktats. Det vill säga lika strikt försiktighet påpekas inte.

I årsredovisningen för 1991 nämndes för första gången Redovisningsrådets rekommendationer. Volvo angav att de följt Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning och anpassat tekniken för eliminering av interna aktieinnehav i enlighet med denna rekommendation. 1991 var även första året som redovisningsprinciperna för bokslutsdispositioner och obeskattade reserver inte var så omfattande. Tidigare år hade beskrivningen av dessa stått för den största delen av redovisningsprinciperna, men utgjorde nu endast en mindre del. Under resten av 1990-talet infördes ytterligare hänvisningar till Redovisningsrådets rekommendationer.

1992 angavs att ytterligare förändringar skett i Volvos redovisningsprinciper med motivet att anpassa sig till ”*internationell praxis*”. Ändringarna detta år avsåg valutakursdifferenser på lån som valutasäkrar nettotillgångar i utländska dotterföretag samt sjukvårdsförmåner. Valutakursdifferenserna på lånen redovisades från och med 1992 i omräkningsdifferenser på dessa bolags egna kapital. Inte heller denna gång angavs vilken internationell praxis som avsågs. Redovisning av sjukvårdsförmåner var en anpassning till nya regler i USA. I årsredovisningen för räkenskapsåret 1992 presenterades även ändrade principer som skulle tillämpas från och med nästa räkenskapsår, 1993. Denna ändring avsåg typbundna verktyg som tidigare kostnadsförts, men som från och med 1993 aktiverades om de hade en livslängd som översteg ett år.

1995 gjordes för första gången en hänvisning till en rekommendation från FAR. Hänvisning skedde till att rekommendation nr 4 började tillämpas avseende avsättning för pensioner och sjukvårdsförmåner vilken inneburit ändrad redovisningsprincip. Vad skillnaden var gentemot tidigare tillämpad princip framgick inte. I 1995 års årsredovisning angavs även att man avvek från Redovisningsrådets rekommendation RR 4. Avvikelsen avsåg att Volvokoncernen redovisade ett resultatmått, Rörelseresultat före poster av engångskaraktär, vilket inte var förenligt med det synsätt som rekommendationen byggde på.

Även om beskrivningarna av bokslutskommentarerna utvecklats, vilket gav läsaren en tydligare bild av tillämpade redovisningsprinciper, fokuserade fortfarande beskrivningarna på bokslutsdispositioner, det vill säga dispositioner som görs uteslutande av skatteskäl och som även krävs i redovisningen. Volvos revisionsberättelse innehöll en hänvisning till rättvisande bild redan 20 år innan termen infördes i svensk rätt. Rättvisande bild kommer från brittisk redovisningstradition och började användas i revisionsberättelser samma år som Volvo noterades på Londonbörsen. Detta visar hur Volvo påverkats av internationella normer, bland annat från länder där de varit noterade. Detsamma gäller även informationen avseende avstämning mellan svenska principer och US GAAP. Denna information infördes två år innan notering skedde på Nasdaqbörsen i USA. I finansmanualen angavs att i de fall bedömningar krävdes skulle den bedömning göras som låg närmast US GAAP. 1975 års aktiebolagslag respektive 1976 års bokföringslag medförde bland annat att vinst- och förlusträkning bytte namn till resultaträkning samt krav på jämförelsetal. Dessa ändringar är i sak inte av intresse för studien men visar att Volvo i flertalet fall låg före lagstiftningen. Redan 1954 införde Volvo jämförelsetal till sina räkningar och 1968 ändrades benämningen på vinst- och förlusträkning till resultaträkning.

1975 års aktiebolagslag införde även krav på konsoliderad resultaträkning samt finansieringsanalys. Volvokoncernen införde konsoliderad resultaträkning, då benämnd vinst- och förlusträkning, redan 1962 och finansieringsanalys för moderbolaget respektive koncernen 1966 och 1968. Visserligen presenterades den inte som separat rapport förrän 1977, utan var från början placerad bland bokslutskommentarerna, men innehållet var detsamma. Samtliga dessa exempel visar att Volvo ändrade sina redovisningsprinciper innan reglerna lagfästes.

När nya principer tillämpades på olika områden angavs att det skedde för att ge en mer rättvisande bild respektive anpassning till internationell praxis. Faktorer som påverkat den praktiska tillämpningen i Volvo var framförallt anpassning till internationell utveckling samtidigt som skattekopplingen var av avgörande betydelse. En förändring var dock att bokslutsdispositioner inte längre redovisades i koncernredovisningen, utan där skedde uppdelning i eget kapital och latent skatt – med hänsyn tagen till att redovisningen anpassades till internationell praxis. Att denna ändring skedde enbart för koncernen, och inte för juridisk person, berodde på anpassning till ändringar i svensk lag.

8.3.4 Årsredovisningslagen och 1999 års bokföringslag

Den 1 januari 1997 tillämpades ÅRL för första gången i Volvo. Samtliga jämförelsetal hade räknats om. Redan i årsredovisningen för 1996 beskrevs de bedömda effekterna av att införa ÅRL. Från och med 1997 började årsredovisningen än mer att likna den utformning, uppställning och omfattning den har idag. Övergången till ÅRL innebar att uppställningsformerna för resultat- och balansräkning anpassades till ÅRLs uppställningsscheman. För balansräkningen innebar ÅRL skillnader jämfört med tidigare, eftersom ÅRL enbart tillåter en uppställningsform, i likviditetsordning, och skulderna delas upp i avsättningar och skulder. I redovisningsprinciperna angavs att koncernbokslutet för AB Volvo och dess dotterföretag var upprättat i enlighet med svenska redovisningsprinciper samt att dessa avvek från amerikanska principer. Avvikelsen från amerikanska principer angavs precis som tidigare i separat not. Effekterna av införandet av ÅRL angavs främst vara förändringar i uppställningsformerna för resultat- och balansräkningen.

Det angavs även att den nya lagen endast hade obetydlig inverkan på Volvos värderingsprinciper. Beskrivning av tillämpade värderingsprinciper utvecklades 1997. Det var första gången som en beskrivning av uppskattade värden förekom.

”I samband med upprättande av bokslut i enlighet med god redovisningssed gör företagsledningen uppskattningar och antaganden som påverkar tillgångars och skulders samt ansvarsförbindelsers redovisade värden på bokslutsdagen. Redovisade intäkter och kostnader påverkas också. Verkligt utfall kan komma att avvika från dessa uppskattningar.”

Det angavs inte mer specifikt vilka uppskattningar och antaganden som avsågs. 1997 var även första året som termen god redovisningssed förekom i årsredovisningen.

Bland ändrade redovisningsprinciper beskrevs även att Volvo från och med 1997 tillämpar Redovisningsrådets rekommendation, Redovisning av leasingavtal, vilken trädde i kraft 1 januari 1997. Detta innebar att Volvo delade upp samtliga leasingavtal i finansiella och operationella. Denna ändring angavs vara en anpassning till internationell standard. Leasingrekommendationen angavs enbart ha haft en begränsad effekt på Volvo-koncernens resultat- och balansräkning.

Från och med 1999 anpassade Volvo sin redovisning av latent skatter till internationell och svensk redovisningspraxis. Tidigare hade enbart latent skattefordringar avseende så kallade temporära skillnader samt uppkomna förlustavdrag redovisats i den mån dessa kunde kvittas mot latent skatteskulder inom samma beskattningsområde. Från och med 1999 redovisades latent skattefordringar, under förutsättning att det var sannolikt att beloppen skulle kunna utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott. 1999 var även första året som Redovisningsrådets rekommendation nr 7, *Redovisning av kassaflöden*, började tillämpas.

Efter uppehåll i några år återinfördes 1999 hänvisningen till rättvisande bild i revisionsberättelsen och det angavs att *”Årsredovisningen och koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets och koncernens resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige”*.

Från och med 2001 började ett antal nya rekommendationer från Redovisningsrådet tillämpas. Dessa var: RR 1:00 *Koncernredovisning*, RR 12 *Materiella anläggningstillgångar*, RR 13 *Intresseföretag*, RR 14 *Joint Ventures*, RR 15 *Immateriella tillgångar*, RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*, RR 17 *Nedskrivningar*, RR 18 *Resultat per aktie*, RR 19 *Verksamheter under avveckling samt* RR 20 *Delårsrapportering*. Samtliga dessa rekommendationer överensstämde i allt väsentligt med motsvarande rekommendationer utgivna av IASC. Tillämpade övergångsbestämmelser gav ingen effekt på

Volvos redovisning för tidigare räkenskapsår. RR 1:00, RR 14 samt RR 15 medförde dock förändring av Volvos redovisningsprinciper för 2001 och framåt. RR 1:00 medförde förändring avseende förvärv där betalning skedde med egna aktier. RR 14 medförde att Volvos joint venture-innehav övergick till att redovisas enligt klyvningsmetoden, jämfört med tidigare då kapitalandelsmetoden tillämpats. Införandet av RR 15 medförde att höga krav ställdes på aktivering av utvecklingsutgifter. Kriterierna innebar i normalfallet att utgifter under industrialiseringsfasen av ett produktutvecklingsprojekt aktiverades. Tidigare kostnadsfördes alla utvecklingsutgifter löpande.

Från och med räkenskapsåret 2003 tillämpade Volvo ytterligare ett antal nya rekommendationer från Redovisningsrådet: RR 22 *Utformning av finansiella rapporter*, RR 24 *Förvaltningsfastigheter*, RR 25 *Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden*, RR 26 *Händelser efter balansdagen*, RR 27 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificeringar*, RR 28 *Statliga stöd* samt RR 29 *Ersättning till anställda*, Dessa rekommendationer överensstämde i stor utsträckning med motsvarande standarder från IASC. Det var framförallt RR 29 *Ersättning till anställda* som fick effekt på koncernens finansiella rapporter. Tidigare hade vissa typer av pensionsplaner i koncernredovisningen redovisats enligt lokala regler i respektive land. I och med införandet av RR 29 redovisades samtliga dessa planer på ett enhetligt sätt i koncernredovisningen. RR 27 medförde omklassificering av vissa derivatinstrument. Övriga nya rekommendationer medförde vissa förändringar avseende räkenskapsinformationens struktur och innehåll i årsredovisningen för 2003 och framåt.

2003 var även första året som det i redovisningsprinciperna angavs att *”Koncernbokslutet för AB Volvo och dess dotterföretag är upprättat i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Redovisningsrekommendationer och uttalanden utgivna av Redovisningsrådet har därvid tillämpats.”*

Redan i årsredovisningen för 2003 angavs bland redovisningsprinciperna att Volvo avsåg att tillämpa IFRS vid upprättande av koncernens finansiella rapporter från och med 2005, på grund av en bindande förordning. Volvo bedömde att de väsentligaste förändringarna skulle komma att avse redovisning av finansiella instrument och redovisning av goodwill. Det angavs även att Volvo under 2003 startat flera projekt i syfte att anpassa interna rutiner till IFRS. De områden som framförallt påverkades av IFRS var retroaktiv aktivering och avskrivning av immateriella tillgångar, klassificering av minoritet som en del inom eget kapital, återläggning av avskrivningar på goodwill, vissa retroaktiva effekter avseende ersättning till anställda, marknadsvärdering av vissa investeringar i bolag, marknadsvärdering av

derivat, aktierelaterade ersättningar och ny definiering av likvida medel i kassaflödesanalysen.

I takt med att fler och fler normer från Redovisningsrådet trädde i kraft började Volvo att hänvisa till dessa. Det kan dock konstateras att det var få nya normer som fick någon effekt på Volvos finansiella rapporter, eftersom tillämpade principer redan var i överensstämmelse med dessa normer. Genom värdering av varulager kan man skönja en minskad försiktighet då terminologin ändrades från betryggande reserver till inkuransrisk gällande nedskrivning av varulager. I början av 2000-talet påbörjades även förberedelserna inför övergången till IFRS. Det var under denna tid fortfarande stort fokus på skatteregler i redovisningen, samtidigt som man ser att redovisningen anpassats till internationell praxis, bland annat har beskrivning börjat ske av uppskattade värden. Dessutom ser man hur redovisningen ändrats utifrån förändringar som skett i verksamheten.

8.3.5 International Financial Reporting Standards – IFRS

Årsredovisningen för 2005 var den första årsredovisningen som upprättades i enlighet med IFRS såsom de antagits av EU. Därutöver tillämpades RR 30 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner*, utgiven av Redovisningsrådet. Moderbolaget tillämpade från och med 1 januari 2005 Redovisningsrådets rekommendation RR 32 *Redovisning för juridiska personer*. RR 30 har ersatts av RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* och RR 32 har ersatts av RFR 2 *Redovisning för juridiska personer*. Tillämpningen av RR 32/RFR 2 innebär att moderbolaget så långt som möjligt tillämpar samma IFRS i moderbolaget som i koncernen. Vissa avvikelser sker dock, framförallt på grund av skatteskal.

I årsredovisningens avsnitt om riskhantering angavs att Volvo, i likhet med andra noterade bolag i Europa, hade övergått från god redovisningssed i Sverige till IFRS. Där kommenterades även att många av standarderna var nya och att Volvo framför sig såg en snabb utveckling av nya standarder med många konceptuella förändringar. De angav även att bolag, revisorer, tillsynsmyndigheter och andra externa intressenter över tid skulle komma att stöta på frågeställningar där bedömningar har väsentlig betydelse för utfallet av bolagens redovisade finansiella ställning. Volvo bedömde även att praxis eller uttalanden från normgivare och tillsynsmyndigheter skulle komma att förändras över tid och kunde komma att utvecklas på ett sätt som inte överensstämmer med de val och bedömningar avseende tillämpning av standarder som Volvo gjort. Detta skulle kunna medföra korrigeringar i de finansiella rapporterna, vilket skulle påverka Volvos redovisade finansiella ställning. Slutligen angavs att Volvo aktivt arbetar med att följa utvecklingen av nya redovisningsnormer och hur dessa kommer att påverka Volvos finansiella rapporter.

I årsredovisningen för 2005 utvecklades redovisningsprinciperna något. Bland annat angavs under de flesta avsnitt vilken IFRS som tillämpades för respektive område. Principerna för finansiella instrument beskrevs mer omfattande än tidigare år, avsnittet "*Leasing – Volvo som leasegivare*" var nytt, se mer om detta i kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo. Även avsnitten "*Leasing – Volvo som leasetagare*", "*Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och utvecklade verksamheter*", "*Aktierelaterade ersättningar*" samt "*Resultat per aktie*" var nya.

En nyhet i årsredovisningen för 2005 var att det fanns en ny not som behandlade källor till osäkerheter i uppskattningar, not 2 De viktigaste källorna till osäkerheter i uppskattningar. I denna not angavs att det vid upprättande av Volvos koncernbokslut enligt IFRS krävdes att uppskattningar och antaganden gjordes som kan komma att påverka värdet av redovisade tillgångar, skulder och avsättningar samt försäljningsvärde och kostnader. I samband med upprättande av bokslutet hade Volvo tvingats göra bästa möjliga bedömning av vissa belopp med beaktande av beloppens relevans och betydelse. Eftersom framtida resultat är okända kan dessa bedömningar medföra att verkligt utfall avviker från gjorda uppskattningar. I enlighet med IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* p. 125–133 ska upplysningar lämnas om vilka redovisningsprinciper som kan påverkas av gjorda uppskattningar och antaganden och där faktiskt utfall kan komma att avvika från gjorda uppskattningar. De redovisningsprinciper som tillämpats och som anses uppfylla dessa kriterier är Nedskrivning av goodwill, Övriga immateriella tillgångar och Övriga långfristiga skulder, Avsättningar för restvärdesrisker, Intäktsredovisning, Uppskjuten skatt, Inkuransreserv, Avsättning för kreditförluster, Pensioner och liknande förpliktelser, Kostnader för produktgarantier samt Rättsliga processer. Det hade redan tidigare funnits en text som angivit att uppskattningar och antaganden skett och att verkligt utfall kan avvika från gjorda uppskattningar. Då angavs dock inte vilka områden som avsågs.

I årsredovisningen för 2005 angavs även att Volvokoncernen fram till 2004 upprättat sina finansiella rapporter i enlighet med svensk god redovisningssed, Swedish GAAP, och att Volvokoncernen, på grund av EU-reglering, från och med 2005 upprättar sina finansiella rapporter i enlighet med IFRS. Beskrivningen fokuserade på de områden som innebar ett principbyte för Volvokoncernen. De väsentligaste effekterna vid övergången till IFRS var följande områden: aktivering och avskrivning av immateriella tillgångar, minoritetsintresse, återläggning av avskrivning på goodwill, ersättning till anställda, konsolidering av temporära investeringar samt uppskjuten skatt på IFRS-justeringar. Av denna information framgick att övergången till IFRS inte haft någon effekt på Volvokoncernen avseende posterna Nettoomsättningen för segmentet Lastbilar, Tillgångar i operationell leasing samt

de övriga avsättningar och skulder som ingår i studien. I övrigt medförde övergången till IFRS inga större ändringar i årsredovisningen för 2005.

Det fanns fortfarande en not som beskrev nettoresultat och eget kapital enligt US GAAP. Nu beskrev noten skillnader mellan IFRS och US GAAP i stället för att som tidigare beskriva skillnaderna mellan svenska principer och US GAAP. Det angavs att i och med övergången till IFRS så närmade sig Volvokoncernens redovisning US GAAP. Från och med årsredovisningen för 2006 upphörde noten som angav skillnaderna mellan IFRS och US GAAP. Detta trots att avnotering i USA skedde först i december 2007.

Under åren 2005–2012 var redovisningsprinciperna i princip oförändrade, koncernen påverkades dock av vissa nyheter inom IFRS. Varje år beskrevs nya principer för innevarande år, kommande ändringar inom IFRS samt vilka effekter dessa kunde komma att få på de finansiella rapporterna. Även de viktigaste källorna till osäkerheter i uppskattningar var i princip oförändrade fram till och med 2012.

2011 års årsredovisning fick en annan struktur när det gäller de finansiella delarna. Resultat- och balansräkningen samt kassaflödesanalysen fick en annan indelning med fler kolumner. Tidigare presenterades innevarande år och jämförelseåret i var sin kolumn för koncernen som helhet. Nu presenterades för innevarande år och jämförelseåret Industriverksamheten, Kundfinansiering, Elimineringsskolumn och slutligen en summering som visade Volvokoncernen som helhet. Detta innebär att kundfinansieringsverksamheten presenterades tydligare, jämfört med tidigare år.

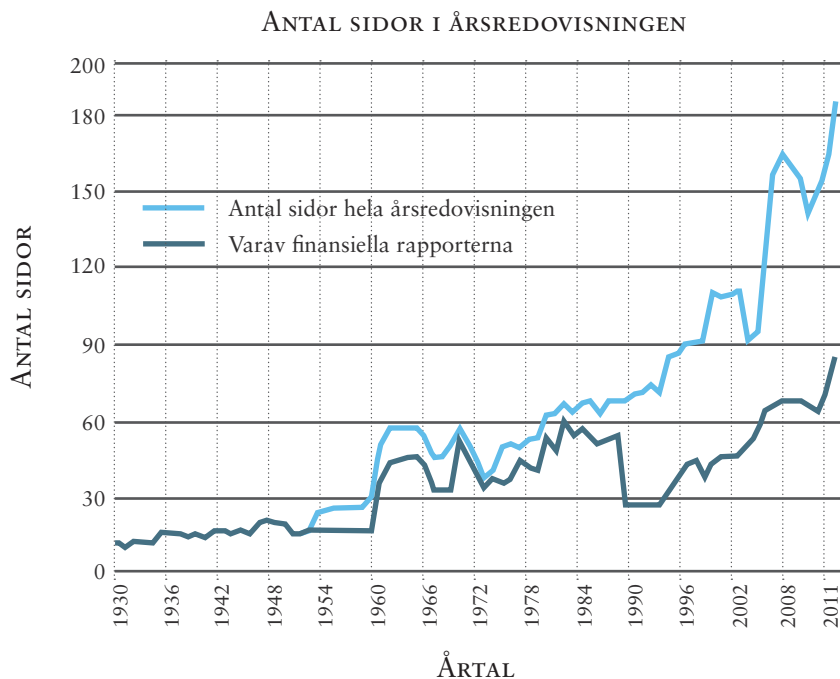
Även beskrivningen av redovisningsprinciperna strukturerades på nytt sätt från och med 2011. Redovisningsprinciperna till respektive område finns nu beskrivna i respektive not, jämfört med tidigare då alla tillämpade principer beskrevs i not 1. Motsvarande förändring har även skett avseende de viktigaste källorna till osäkerhet i uppskattningarna, innebärande att i de fall det föreligger källor till osäkerhet i uppskattningar inom ett redovisningsområde – till exempel intäkter – så finns denna information presenterad i noten om intäkter.

Från och med 2008 är Volvoaktien enbart noterad på Nasdaq OMX Nordic i Stockholm, vilket innebär att Volvo lämnar finansiell information upprättad i enlighet med de redovisningsregler för koncernen som krävs för att vara noterad i Sverige, det vill säga IFRS samt RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncernen*. Moderbolagets finansiella rapporter upprättas i enlighet med ÅRL och RFR 2 *Redovisning för juridiska personer*. Varje enskild juridisk person som ingår i koncernen måste dock precis som tidigare upprätta bokslut enligt de bestämmelser som finns i

respektive land. Dotterföretagen måste därför rapportera sin verksamhet till moderbolaget i enlighet med IFRS samt upprätta ett legalt bokslut enligt redovisningsreglerna i det land där företaget är registrerat.

Denna redogörelse visar hur Volvos verksamhet och externa finansiella rapporteringen utvecklats över tid. Såväl verksamhetsbeskrivningen som beskrivning av tillämpade principer och ytterligare tilläggsinformation har förändrats och blivit mer omfattande över dessa 83 år. Diagrammet i figur 8.4 visar hur årsredovisningen som dokument förändrats över tid i antalet sidor, se även Bilaga 3. Dels anges hur många sidor årsredovisningen haft som helhet, dels hur omfattande den finansiella informationen varit i antalet sidor. Det har dock varit svårt att under dessa år ha en enhetlig definition på "*finansiell information*" eftersom regelverken och kraven utvecklats. Enligt IAS 1 p. 10 avses med fullständiga finansiella rapporter: rapport över finansiell ställning (balansräkning), rapport över resultatet och övrigt totalresultat (antingen som en eller två räkningar), rapport över förändring i eget kapital, rapport över kassaflöden samt noter som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och annan förklarande information.

Denna definition har varit densamma sedan RR 22 *Utformning av finansiella rapporter* började tillämpas 2003, förutom att rapporterna bytt namn och att rapport över övrigt totalresultat tillkommit. Det är definition i IAS 1 som använts vid nedanstående sammanställning. Det är dock svårt att vara exakt med denna definition för åren 1930–2002 eftersom innehållet har förändrats mycket under årens lopp och att reglerna sett annorlunda ut. Men med finansiella delar avses de räkningar som presenterats samt kommentarerna till dessa. Förvaltningsberättelsen ingår inte i den del som avser de finansiella delarna, eftersom Volvo vissa år valt att benämna stora delar av sin verksamhetsbeskrivning som förvaltningsberättelse samt att förvaltningsberättelsen inte är ett krav enligt IFRS.



Figur 8.4 Antal sidor i Volvos årsredovisning åren 1930–2012.
(Årsredovisning respektive år)

Sammanfattningsvis presenteras nedan väsentliga händelser inom Volvo-koncernen avseende finansiell rapportering 1930–2013.

Årtal	Händelse
1930	Anskaffningsvärdeprincipen kom till uttryck avseende varulager.
1934	Konsoliderad BR för Volvokoncernen.
1935	Fordringar och skulder i utländsk valuta värderades till balansdagens kurs.
1942	Majoritetsbolag konsolideras.
1945	-”Avsättning” för inkurans. - Uppdelning AT och OT samt långa och korta skulder.
1947	Termerna Årsredovisning och Förvaltningsberättelse används.
1951	-Nya och tillämpade principer beskrivs. - Kommentarer till bokslutet införs.
1954	- Jämförelsesiffror för Vinst- och Förlusträkning och BR. - Återanskaffningsvärde används vid beskrivning av varulager.
1960	Räkningar för dotterföretag bifogas.
1962	Vinst- och Förlusträkning för koncernen.
1963	- Fokus från AB Volvo till koncernen. - Försiktighetsprincipen varulager.

1966 & 1968	Finansieringsanalys för AB Volvo och koncernen.
1966	- Utvidgning av bokslutskommentarer. - Noter och nothänvisning införs.
1967	Tydligt angivet att värdering sker utifrån skatterätt.
1968	Vinst- och Förlusträkning byter namn till RR. Särskild rubrik bokslutsdispositioner.
1969	- Ny struktur av årsredovisningen lik dagens struktur. - Svensk lagstiftning, främst skatter, påverkar även koncernen.
1971	Utveckling bokslutskommentarer.
1972	- Fokus bokslutsdispositioner och avskrivningar i beskrivna principer. - Rättvisande bild används i revisionsberättelsen. - 1944 års aktiebolagslag anges i revisionsberättelsen.
1977	Finansieringsanalys som separat rapport.
1978	Hänvisning att årsredovisning upprättats enligt ”aktiebolagslagen”.
1979	Separat rubrik som beskriver ändrade principer.
1980	- Ny princip i syfte att ge en mer rättvisande bild. - Nya beskrivningar.
1982 – 1991	Separat folder till ÅR med läsanvisningar till RR och BR med hänvisning till bokföringslagen.
1983	- Utvecklad notinformation. - Not om avstämning mot US GAAP.
1989	Nya principer i syfte att uppnå bättre internationell praxis.
1990	Obeskattade reserver upphör i koncernen.
1991	Redovisningsrådets rekommendationer omnämns.
1992	Anpassning till internationell praxis, bland annat på grund av nya regler i USA.
1994	Från formuleringen ”betryggande reserver” till ”inkuransrisk”.
1995	Hänvisning till FAR. Avvikelse från RR 4.
1996	Bedömda effekter av ÅRL anges.
1997	- ÅRL införs. Uppställningsformer, uppdelning skuld och avsättning. - Värderingsprinciper, uppskattningar och hänvisning till god redovisningssed.
1999	Uppskjuten skatt utifrån sannolikhet.
2001	Ytterligare rekommendationer Redovisningsrådet, fler bedömningar.
2003	- Rapport EK, nya rekommendationer från Redovisningsrådet, bland annat nya regler om pensioner som får effekt i koncernen. - Hänvisning till god redovisningssed och Redovisningsrådet.
2005	- Från god redovisningssed till IFRS. - Sista året som avstämning sker mot US GAAP.
2006 – 2013	Nya IFRS tillämpas i takt med att de träder i kraft.

8.3.6 Volvos engagemang i utveckling av extern redovisning

Inom Volvokoncernen är man engagerad när det gäller tolkning av befintliga redovisningsnormer och utveckling av framtida normer. Intresset för extern redovisning inom Volvo kan även påvisas historiskt. Att Volvo intresserat sig för redovisning och har duktig personal på området visar sig bland annat i att en tidigare anställd, Jan Engström, suttit som ledamot i IASB mellan 2004 och 2014. Innan dess arbetade han på Volvo under cirka trettio år från 1973 och var under dessa år bland annat direktör i AB Volvo med ansvar för ekonomi och finans (IASB, 2013a; IASB, 2014; Volvo, 2013).

Volvo har även under flera års tid vunnit pris i tävlingen Bästa årsredovisning. Tävlingen Bästa årsredovisning instiftades 1965/66 av Skandinaviska banken, AB Sveriges Litografiska Tryckerier och Veckans Affärer. Tävlingen förekommer fortfarande men i annan tappning och har inte samma betydelse för utveckling av redovisningspraxis som tidigare. Syftet med tävlingen har varit att stimulera svenska aktiebolag till innehållsmässigt och tekniskt goda årsredovisningar. Juryns uppgift har varit att välja ut tio årsredovisningar som bäst motsvarade kraven på föredömlig information till aktieägarna, såväl beträffande innehåll som dess grafiska presentation, och bland dessa välja ut en vinnare (Bästa årsredovisning, 1966/67).

Volvo har mellan åren 1966–2012 fått hedersomnämning nio år och stått som vinnare sex år (1967/68, 1971/72, 1978/79, 1984/85, 1988/89, 1994). Volvo fick bland annat hedersomnämning 1966/67 då de ingick bland en av de tio bästa årsredovisningarna. Motiveringen från juryn löd enligt följande:

”VOLVO: En som vanligt mycket öppen och detaljrik redogörelse för företagets ekonomi och marknadssituation. Ett originellt inslag är bl.a. uttalandet om bolagets utdelningspolitik. Omslagets utformning och tryckkvalitet svarar dock inte mot innehållets höga standard.”
(Bästa årsredovisning, 1966/67, s. 6)

1967/68 var första året som Volvo vann tävlingen och då lämnade juryn följande kommentar:

”VOLVO: Årsredovisningen – redan tidigare – av mycket hög klass – uppvisar i år ett flertal förbättringar, varav vissa ansetts vara bland de väsentligaste i det bedömda materialet. Särskilt må framhållas gränsdragningen mellan normala och extra avskrivningar samt den öppna redovisningen av ackumulerade extraavskrivningar i balansräkningen. Väl genomarbetad layout. Hög teknisk finish.” (Bästa årsredovisning, 1967/68 s. 4)

Även år 1976/77 utsågs Volvos årsredovisning till att vara bland de tio bästa. Detta år nämns redovisningsprinciperna explicit i motiveringen:

”AB VOLVO: När Volvo i år på omslag och i en kort bilaga som de första åren anknyter till sitt 50-årsjubileum, vill juryn erinra om att bolaget på sin tid såsom föregångare för en öppen årsredovisning spelat en viktig roll i den svenska redovisningens utvecklingshistoria. Dessa traditioner förvaltas väl och årsmodell 1976 visar att man inte vilar på sina lagrar. En redovisningsmässigt högklassig produkt, i vilken bokslutskommentarerna och redogörelse för redovisningsprinciper särskilt förtjänar att uppmärksammas. Presentationen av styrelsens medlemmar är exemplarisk. Den höga kvaliteten på den grafiska framställningen – ren, saklig, intresseväckande – framgår redan av omslaget.” (Bästa årsredovisning, 1976/77, s. 5)

Även när Volvo vann 1988/89 framhölls beskrivningen av redovisningsprinciperna i juryns motivering (Bästa årsredovisning, 1988/89).

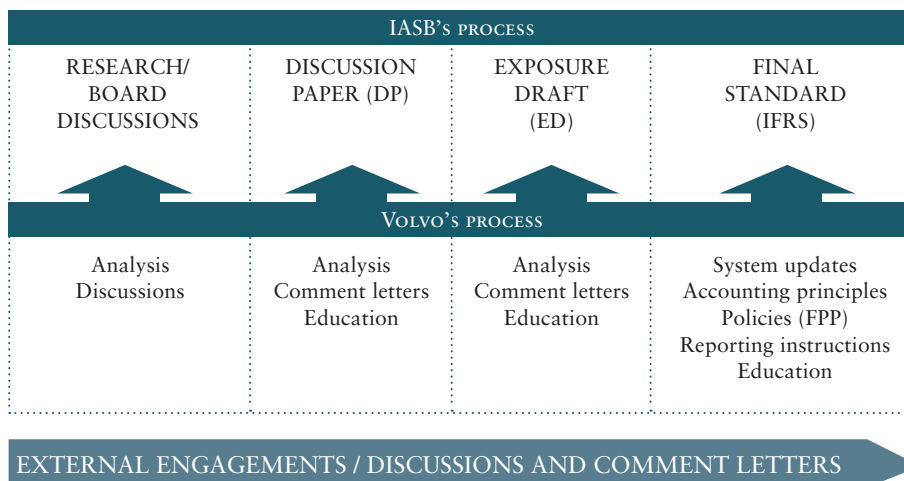
AB Volvo och en av dess grundare, Assar Gabrielsson, nämns som en föregångare när det gäller öppenhet i årsredovisningen och tillgänglighet för läsaren. Redan på 1930-talet påbörjade Gabrielsson förändringar i riktning mot en mer lättillgänglig redovisning (Bästa årsredovisning, 1974/75). Tävligen ansågs medföra förändring och *”Med stor sannolikhet har utsikten till ett offentlig erkännande för god redovisning varit en sporre för styrelser, verkställande direktörer och ekonomidirektörer i aktiebolag...”* (Bästa årsredovisning, 1974/75, s. 23). Att tävlingen haft stor betydelse för utveckling av årsredovisningens utseende och innehåll framförs även av Bohlin (1987). Edlund et al. (1982) och Jönsson (1985) framhäver tävlingens inflytande på skapandet av öppen och enhetlig redovisningspraxis. I Jönssons (1985) studie av redovisningspraxis framkom att årsredovisningen ansågs viktig ur ett allmänt kommunikationsperspektiv med omgivningen och att företagens handlande utvecklades av att företagen studerade varandras årsredovisningar, och då inte minst de som vunnit tävlingen Bästa årsredovisning. Enligt Bohlin (1987) fördes SKFs öppenhet i redovisningen över till Volvo i samband med att SKF inte längre var ägare i Volvo. Volvo har varit föregångare gällande öppenhet i redovisningen och varit först på många områden när det gäller att presentera ny information. Rundfelt (1997a) gör bedömningen att Volvos årsredovisning var modern redan på 1970-talet och inte skilde sig mycket åt drygt 25 år senare. Han konstaterar dock att notapparaten till koncernredovisningen ökat i omfattning. Volvo fick 1987 även pris för bästa årsredovisning från de europeiska finansanalytikerna (Rundfelt, 1987).

Volvo har under årens lopp fått en rad utmärkelser i tävlingen Bästa årsredovisning men kraven har också blivit större på företagen. Jan Engström kommenterar i Svenska Dagbladet 2009 utvecklingen av IFRS och säger att ”Volvo kunde förr få pris för sina årsredovisningar men idag räcker det inte ens att vara världsbäst på hemmaplan” (Suneson, 2009).

Idag är Volvo engagerade i utvecklingen inom IFRS på olika sätt. Volvos målsättning lyder: ”*We want to influence the future and the practice of financial reporting*”. De är aktiva i normgivningsprocessen både när det gäller tillämpningen av befintlig och utvecklande av ny normgivning. Volvos engagemang i normgivningsprocessen beskrivs i figur 8.5, där det framgår att redan när det påbörjas diskussioner inom IASB är Volvo aktiva och analyserar eventuella effekter. I nästa steg – när IASB publicerar ett så kallat *Discussion paper* – lämnar Volvo remissvar på detta, samtidigt som utbildning påbörjas i organisationen. Nästa steg från IASB är att ta del av inkomna remissvar och sedan publicera ett utkast, *Exposure draft*. Detta utkast analyseras på Volvo och de lämnar remissvar även på detta, samtidigt som utbildningen fortsätter internt i organisationen. När sedan IASB publicerar slutlig standard, och den antagits av EU görs systemuppdateringar och uppdateringar av finanshandboken, rapportinstruktioner skickas ut till dotterföretagen och utbildningen fortsätter.

Längst ned i figuren anges att Volvo löpande under hela processen har externt engagemang. Detta engagemang innebär bland annat att Volvo löpande samarbetar med andra företag och organisationer, både på nationell och på internationell nivå. I Sverige deltar Volvo i Näringslivets Redovisningsgrupp (NRG) som främst består av representanter från cirka 40 svenska bolag som följer IFRS. Deltagandet i NRG innebär framförallt att företagen utbyter erfarenheter med varandra, skriver remissvar samt diskuterar aktuella redovisningsfrågor. Volvo har även en ledamot i Rådet för finansiell rapportering (RFR) expertpanel (Rådet för finansiell rapportering, 2014) samt en medlem, Mikael Hagström – Head of Corporate Financial Reporting, i IFRS Interpretation Committee (IASB, 2014). För beskrivning av IASB som normgivare, se avsnitt 5.3.1.

NEW STANDARDS



Figur 8.5 Översikt över Volvos arbetsprocess i samband med ny IFRS.

8.3.7 Hur IFRS kommuniceras i koncernen

På koncernnivå bedrivs ovanstående arbete för att tolka befintliga normer samt påverka utformningen av nya normer. Det är sedan viktigt att detta kan omsättas inom hela Volvokoncernen. På koncernnivå sker ett kontinuerligt arbete med att omsätta en redovisningsstandard från IASB till hur den ska tillämpas på de transaktioner som sker inom koncernen och att kommunicera detta till dem som deltar i upprättande av finansiella rapporter. All finansiell information ska upprättas i enlighet med Volvo GAAP, det vill säga Volvos tolkning av IFRS i enlighet med gällande instruktioner. Detta innebär att IFRS ska tillämpas på det sätt som anges i koncernens finanshandbok *Financial Policies & Procedures* (FPP).

Volvo är en global koncern som verkar över hela världen, vilket ställer höga krav på att gemensamma bestämmelser tillämpas. FPP innehåller därför ett antal policies och direktiv som ska tillämpas av alla inom hela Volvokoncernen, i syfte att uppnå enhetlig tillämpning. FPP behandlar bland annat följande områden: bolagsstyrning, redovisning, finans- och riskhantering, revision och skatt. Delen om redovisning är den mest omfattanden i antalet sidor, ca 200 sidor av totalt 450.

Syftet med redovisningsdelen i FPP är att ge instruktioner för hur vanligt förekommande transaktioner inom koncernen ska redovisas. Mer detaljerade instruktioner finns i ytterligare riktlinjer, instruktioner och manualer som presenteras på intranätet. Det krävs att all redovisning ska upprättas i överensstämmelse med de principer som anges i avsnittet om

redovisning i FPP. Alla företag i koncernen ska följa dessa principer. Någon omräkning till Volvo-principer på central nivå ska därmed inte behövas, utan all finansiell information som rapporteras till koncernnivå ska vara i enlighet med de principer som beskrivs i FPP. Redovisningsdelen i FPP innehåller först ett mer generellt avsnitt om grundläggande principer och kvalitativa egenskaper. Resterande avsnitt är uppbyggda utifrån posterna i balansräkningen, resultaträkningen respektive kassaflödesanalysen. Redovisningsdelen innehåller även ett avsnitt om specifika redovisningsområden, till exempel försäljningar innehållande restvärdesrisker.

De principer som anges i FPP har sin utgångspunkt i och är i överensstämmelse med svensk lag och då främst aktiebolagslagen och ÅRL samt av EU antagna IFRS. Under tiden som Volvo var noterat i USA angavs att i de fall rättskällorna innehöll olika val hade Volvo valt det alternativ som låg närmast US GAAP, i syfte att underlätta rapporteringen till USA.

Eftersom FPP inte innehåller detaljerade bestämmelser om varje transaktion som kan uppstå och hur dessa ska redovisas uppkommer tolkningsfrågor. När tolkningsfrågor uppstår ska redovisningsspecialisterna på koncernnivå kontaktas, inte lokala revisorer etc. Bland redovisningsspecialisterna på koncernnivå framhålls vikten av att IFRS tillämpas på ett enhetligt sätt och på det sätt som Volvo ser på och tolkar IFRS. De vill undvika egna, lokala tolkningar eftersom man då riskerar att principerna inte tillämpas enhetligt inom koncernen. Enligt instruktioner ska bokslut göras enligt IFRS och sedan ska omräkning ske till lokala redovisningsprinciper för att upprätta det legala bokslutet, inte tvärtom. Tanken är alltså att man i första hand ska tänka IFRS. Detta i syfte att minska risken att varje lands legala bestämmelser ska styra tillämpningen av IFRS. För regler som ska följas i juridisk person sker hänvisning till lokala regler i respektive land. Principerna som anges i FPP ska tillämpas i delårsrapporter, årsredovisning samt annan finansiell rapportering såsom till exempel budget och planering.

Utöver FPP arbetar man med att få ut IFRS i koncernen på olika sätt. Bland annat anordnas möten och seminarium internt. På dessa möten diskuteras bland annat nya redovisningsregler, hur befintliga regler ska tillämpas på nya transaktioner, aktuella redovisningsfrågor från dotterföretagen etc. De som deltar på dessa möten ansvarar sedan för att kommunicera denna information till berörda individer.

8.4 Sammanfattning

Sedan bildandet har Volvo vuxit både organiskt och genom förvärv. Verksamheten har utvecklats från tillverkning och försäljning av lastbilar till ett konglomerat och sedan tillbaka till att fokusera på kommersiella produkter. Hela denna utveckling har även påverkat redovisningen genom nya typer av transaktioner såsom kundfinansiering och ökat tjänsteutbud etc. Utvecklingen av de finansiella rapporterna har styrts av hur verksamhetens utvecklats, anpassning till internationell redovisningspraxis, nya nationella redovisningsnormer och även amerikanska regler under tiden de var noterade i USA.

Volvos mål är att ha en enhetlig redovisning i koncernen och det är IFRS som ska styra detta. Arbete bedrivs internt i syfte att uppnå detta, men individers förståelse av redovisning ute i de enskilda företagen kan hindra detta genom olika förståelse av redovisning. Genom årsredovisningsstudien kan man utläsa vissa faktorer som påverkat tillämpning av normer i praktiken och hur tillämpning av normer skett över tid. Det går dock inte fullt ut att utläsa motiven bakom redovisningsvalen samt vad som kan ha påverkat dessa. I syfte att undersöka detta har intervjuer genomförts, vilka presenteras i kapitel 10 Intervjuer.

INTÄKTER OCH AVSÄTTNINGAR I VOLVO

Detta kapitel beskriver hur Volvo redovisar, och tidigare har redovisat, de intäkter och avsättningar som ingått i studien. För beskrivning av dessa poster se avsnitt 7.4 Årsredovisningsstudie. För att kunna identifiera och analysera faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer, inklusive individers förståelse av redovisning, måste såväl de normer som ska följas som de transaktioner som ska avspeglas i redovisningen förstås.

De normer som ska tillämpas finns beskrivna i kapitel 5 Redovisningsnormgivning. Nedan följer en redogörelse av de transaktioner som förekommer med avseende på den typ av intäkter och avsättningar som ingår i studien. Beskrivningen i detta kapitel sker utifrån de transaktioner som förekommer inom Volvos segment Lastbilar och så som de beskrivs i offentligt avlämnade finansiella rapporter samt utifrån vad som framkommit vid inledande samtal med representanter på koncernnivå. Redogörelsen beskriver såväl typen av transaktioner som hur dessa presenteras i de finansiella rapporterna.

En historisk tillbakablick har gjorts genom årsredovisningsstudien för att förstå hur transaktioner och redovisningen av dem har utvecklats över tid, i takt med att verksamheten förändrats och nya redovisningsnormer blivit gällande. Kapitlet syftar till att visa hur intäkter och avsättningar redovisas idag och hur de har redovisats historiskt. Beskrivningen börjar med redovisningen idag och sedan görs en historisk tillbakablick över hur intäkter och avsättningar beskrivits i årsredovisningen.

9.1 Volvos finansiella rapporter 2012

Figurerna 9.1–9.4 är utdrag ur Volvos finansiella rapporter för 2012 och illustrerar vilka områden av de finansiella rapporterna som ingått i årsredovisningsstudien och i intervjustudien avseende intäkter och avsättningar. Som framgår av avsnitt 9.2 och 9.3 hänger redovisning av dessa poster ihop med ett antal olika resultaträknings- och balansräkningsposter. Samtliga dessa poster har dock inte studerats utan avgränsning har skett till det som är markerat i räkningarna nedan. Hur till exempel vissa kostnader hänförliga till utvalda redovisningsområden klassificerats och redovisats har inte inkluderats.

Figur 9.1 visar att nettoomsättningen varit en del i studien, i syfte att visa nivån på omsättningen för segmentet Lastbilar i relation till total nettoomsättning.

KONCERNENS RESULTATRÄKNING									
Mkr	Industriverksamheten		Kundfinansiering		Elimineringar		Volvokoncernen		
	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	
Nettoomsättning	Not 6, 7	296.031	303.589	9.783	8.883	-2.167	-2.104	303.647	310.367
Kostnad för sålda produkter		-231.216	-233.097	-6.036	-5.693	2.167	2.104	-235.085	-236.685
Bruttoresultat		64.815	70.492	3.747	3.190	0	0	68.562	73.682
Forsknings- och utvecklingskostnader	Not 6	-14.794	-13.276	0	0	0	0	-14.794	-13.276
Försäljningskostnader		-26.582	-25.181	-1.666	-1.618	0	0	-28.248	-26.799
Administrationskostnader		-5.639	-4.753	-30	0	0	0	-5.669	-4.753
Övriga rörelseintäkter och kostnader	Not 8	-1.600	-1.045	-559	-603	0	0	-2.160	-1.649
Resultat från andelar i intresseföretag	Not 5, 6	-23	-82	0	0	0	0	-23	-81
Resultat från övriga aktieinnehav	Not 5	-46	-225	0	0	0	0	-47	-225
Rörelseresultat		16.130	25.930	1.492	969	0	0	17.622	26.899
Ränteutgifter och liknande resultatposter		510	644	0	0	0	-37	510	608
Räntekostnader och liknande resultatposter		-2.476	-2.912	0	0	0	37	-2.476	-2.875
Övriga finansiella intäkter och kostnader	Not 9	-301	297	0	0	0	0	-301	297
Resultat efter finansiella poster		13.863	23.959	1.492	969	0	0	15.355	24.929
Inkomstskatter	Not 10	-3.663	-6.490	-434	-323	0	0	-4.097	-6.814
Periodens resultat*		10.200	17.496	1.058	646	0	0	11.258	18.115
*Hanförligt till:									
Moderbolagets aktieägare								11.039	17.751
Minoritetsandelar i resultat	Not 11							219	364
								11.258	18.115
Resultat per aktie före utspädning, kronor	Not 19							5,44	8,76
Resultat per aktie efter utspädning, kronor	Not 19							5,44	8,75

Figur 9.1 Volvokoncernens resultaträkning 2012. (Årsredovisning, 2012)

Figur 9.2 visar koncernens nettoomsättning fördelat på respektive segment. Studien behandlar enbart segmentet Lastbilar, även benämnt Lastvagnar i vissa sammanhang.

Nettoomsättning per affärsområde, Mkr	2012	2011
Lastbilar	192.283	198.920
Anläggningsmaskiner	63.558	63.500
Bussar	20.295	21.823
Volvo Penta	7.631	8.458
Volvo Aero	5.219	6.356
Övrigt och elimineringar	7.045	4.532
Industriverksamheten¹	296.031	303.589
Kundfinansiering	9.783	8.882
Omklassificeringar och elimineringar	-2.167	-2.104
Volvokoncernen	303.647	310.367

Figur 9.2 Volvokoncernens nettoomsättning per affärsområde tillika rörelsesegment 2012. (Årsredovisning, 2012)

Figur 9.3 och 9.4 visar de delar av balansräkningens tillgångssida och skuld-sida som ingår i studien.

KONCERNENS BALANSRÄKNING - TILLGÅNGAR									
Mkr	Industriverksamheten		Kundfinansiering		Eliminerings		Volvokoncernen		
	31 dec 2012	31 dec 2011	31 dec 2012	31 dec 2011	31 dec 2012	31 dec 2011	31 dec 2012	31 dec 2011	
Tillgångar									
Anläggningstillgångar									
Immateriella anläggningstillgångar	Not 12	40.267	39.385	106	122	-	-	40.373	39.507
Materiella anläggningstillgångar									
Fastigheter, maskiner och inventarier		54.145	53.563	105	94	-	-	54.250	53.657
Forvaltningsfastigheter		754	883	-	-	-	-	754	883
Tillgångar i operationell leasing		21.263	16.749	12.543	11.525	-4.784	-4.352	29.022	23.922
Finansiella anläggningstillgångar									
Andelar i intresseföretag	Not 5	2.045	684	-	-	-	-	2.045	684
Övriga aktier och andelar	Not 5	839	1.187	6	3	-	-	845	1.190
Långfristiga kundfinansieringsfordringar	Not 15	600	579	47.329	44.651	-6.773	-4.612	41.156	40.618
Uppskjutna skattefordringar	Not 10	10.406	12.480	760	358	-	-	11.166	12.838
Forutbetalda pensioner	Not 20	2.708	2.263	16	14	-	-	2.724	2.277
Långfristiga räntebärande fordringar	Not 16	653	757	-	-	-316	-63	337	694
Övriga långfristiga fordringar	Not 16	3.565	4.500	127	50	-373	-235	3.319	4.315
Summa anläggningstillgångar		137.245	133.030	60.992	56.817	-12.246	-9.262	185.991	180.585
Omsättningstillgångar									
Varulager	Not 17	40.057	43.828	352	771	-	-	40.409	44.599
Kortfristiga fordringar									
Kortfristiga kundfinansieringsfordringar	Not 15	797	1.123	39.946	38.050	-910	-1.092	39.833	38.081
Aktuella skattefordringar		1.173	1.152	35	48	-	-	1.208	1.200
Räntebärande fordringar	Not 16	3.038	1.461	-	226	-464	-1.020	2.574	667
Intern finansiering ¹		4.612	2.263	-	-	-4.612	-2.263	-	-
Kundfordringar	Not 16	27.228	27.492	121	207	-	-	27.349	27.699
Övriga fordringar	Not 16	11.952	13.438	2.651	1.411	-2.114	-1.024	12.489	13.825
Icke räntebärande tillgångar för försäljning	Not 3	-	9.344	-	-	-	-	-	9.344
Räntebärande tillgångar för försäljning	Not 3	-	4	-	-	-	-	-	4
Kortfristiga placeringar	Not 18	3.129	6.838	1	24	-	-	3.130	6.862
Likvida medel	Not 18	24.017	29.113	2.116	1.593	-374	-327	25.759	30.379
Summa omsättningstillgångar		116.003	136.046	45.222	42.330	-8.474	-5.717	152.751	172.659
Summa tillgångar		253.248	269.076	106.214	99.147	-20.720	-14.979	338.742	353.244

Figur 9.3 Volvokoncernens balansräkning – tillgångar, 2012. (Årsredovisning, 2012)

KONCERNENS BALANSRÄKNING - EGET KAPITAL OCH SKULDER									
Mkr	Industriverksamheten		Kundfinansiering		Eliminerings		Volvokoncernen		
	31 dec 2012	31 dec 2011	31 dec 2012	31 dec 2011	31 dec 2012	31 dec 2011	31 dec 2012	31 dec 2011	
Eget kapital och skulder									
Eget kapital hänförligt till moderbolagets aktieägare	Not 19	77.055	75.582	8.593	8.999	-	-	85.648	84.581
Minoritetsintresse	Not 11	1.266	1.100	-	-	-	-	1.266	1.100
Summa eget kapital		78.321	76.682	8.593	8.999	0	-	86.914	85.681
Långfristiga avsättningar									
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	Not 20	6.663	6.635	34	30	-	-	6.697	6.665
Avsättning för uppskjutna skatter	Not 10	3.149	4.171	1.879	1.465	-	-	5.028	5.636
Övriga avsättningar	Not 21	5.588	5.492	187	154	8	2	5.783	5.648
Summa långfristiga avsättningar		15.400	16.298	2.100	1.649	8	2	17.508	17.949
Långfristiga skulder									
Obligationslån		43.092	38.192	-	-	-	-	43.092	38.192
Övriga lån		33.356	38.848	11.630	8.974	-6.553	-57	38.433	47.765
Intern finansiering ¹		-33.990	-35.453	34.298	33.459	-308	1.994	-	-
Övriga skulder		13.828	12.902	742	740	-3.856	-3.195	10.714	10.447
Summa långfristiga skulder		56.286	54.489	46.670	43.173	-10.717	-1.258	92.239	96.404
Kortfristiga avsättningar	Not 21	10.916	9.438	50	92	10	1	10.976	9.531
Kortfristiga skulder									
Lån		45.760	38.644	6.393	6.741	-1.836	-863	50.317	44.522
Intern finansiering ¹		-33.746	-24.837	38.600	35.373	-4.854	-10.536	-	-
Icke räntebärande skulder för försäljning	Not 3	-	4.710	-	-	-	-	-	4.710
Räntebärande skulder för försäljning	Not 3	-	6	-	-	-	-	-	6
Leverantörsskulder		47.205	56.546	159	242	-	-	47.364	56.788
Aktuella skatteskulder		807	2.220	-154	171	-	-	653	2.391
Övriga skulder	Not 22	32.299	34.890	3.803	2.707	-3.331	-2.325	32.771	35.262
Summa kortfristiga skulder		92.325	112.169	48.801	45.234	-10.021	-13.724	131.105	143.679
Summa eget kapital och skulder		253.248	269.076	106.214	99.147	-20.720	-14.979	338.742	353.244

Figur 9.4 Volvokoncernens balansräkning – eget kapital och skulder, 2012. (Årsredovisning, 2012)

Utöver dessa poster har även eventalförpliktelser, tidigare benämnda ansvarsförbindelser, studerats. Eventalförpliktelser redovisas för koncernen enbart i not. Nedan beskrivs de principer som anges i årsredovisningen och som ska följas för redovisning av intäkter och avsättningar

9.2 Redovisning av intäkter – IFRS

Av informationen som visar övergångseffekter vid tillämpning av IFRS framgår att övergången till IFRS inte haft någon effekt på Volvokoncernen avseende posterna Nettoomsättning för segmentet Lastbilar, Tillgångar i operationell leasing och därtill hörande poster.

9.2.1 Försäljning av varor

I redovisningsprinciperna i årsredovisningen 2005–2012 angavs under rubriken "*Nettoomsättning och intäktsredovisning*" att koncernens nettoomsättning i huvudsak avser intäkter från försäljning av varor och tjänster. Intäkter från varuförsäljning redovisas i samband med att väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande har överförts till utomstående parter. Detta sker normalt i samband med leverans till kund. De kontrakt som ingås vid försäljning av lastbilar är dock mer komplicerade än så. Svårigheter uppstår i redovisningen när vissa risker och förmåner kvarstår hos säljaren, det vill säga hos Volvo. I vissa fall förekommer att varorna säljs med rabatt eller att varorna lämnas tillbaka. I sådana fall reduceras nettoomsättningen med dessa belopp. Ytterligare svårigheter vid försäljning av varor är när det gäller att bedöma om risker och förmåner övergått till köparen eller inte i de fall försäljningen är kombinerad med återköpsöverenskommelse eller restvärdesgaranti. I de fall väsentliga risker och förmåner förknippade med varan kvarstår hos Volvo redovisas transaktionen inte som försäljning vid försäljningstillfället, utan som en uthyrning enligt bestämmelserna om operationell leasing med Volvo som leasegivare.

Det finns även ett särskilt avsnitt för Leasing –Volvo som leasegivare, vilket är nytt från år 2005. Detta betyder inte att redovisningsprincipen var ny inom Volvo 2005, utan att det var första gången som den fanns beskriven bland redovisningsprinciperna. Det angavs att Volvo, i enlighet med IAS 17 *Leasingavtal*, delar in leasingavtalen i finansiella respektive operationella leasingavtal. Indelning i de två kategorierna sker utifrån avtalens ekonomiska innebörd. De operationella leasingavtalen där Volvo är leasegivare redovisas som anläggningstillgångar, Tillgångar i operationell leasing. Detta kan gälla sålda lastbilar där väsentliga risker inte övergått till köparen och Volvo därför behåller tillgången i sin balansräkning.

Under tiden lastbilen tillverkas och då den är färdigtillverkad redovisas tillgången som varulager enligt IAS 2 *Varulager*. Vid försäljningstillfället bokas tillgången om från varulager till materiell anläggningstillgång och redovisas från och med denna tidpunkt i enlighet med IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*. Transaktionen likställs med uthyrning och utgör därför ingen försäljning enligt IAS 18 *Intäkter*. Intäkter hänförliga till dessa leasingavtal redovisas jämnt fördelat över leasingperioden. Under uthyrningsperioden skrivs dessa tillgångar av linjärt enligt villkoren som finns i avtalet i enlighet med IAS 16. Avskrivningsbeloppet anpassas för att överensstämja med det försäljningsvärde som beräknats per den dag åtagandet löper ut. Produkternas bedömda försäljningsvärde vid åtagandets upphörande följs kontinuerligt upp på individuell nivå. Prövning måste också ske för att bedöma om nedskrivningsbehov föreligger. Eventuell nedskrivning belastar resultaträkningen omgående. För exempel på hur en sådan här transaktion redovisas, se exempel nedan.

De transaktioner där väsentliga risker inte överförts till säljaren vid försäljningstillfället är framförallt de transaktioner där försäljning sker med en överenskommelse om återköp eller ett garanterat restvärde. En sådan överenskommelse innebär att transaktionen juridiskt sett är att betrakta som en försäljning, eftersom äganderätten överförs till köparen. Men eftersom Volvo garanterar ett framtida värde för en begagnad vara utgör transaktionen redovisningsmässigt ingen försäljning. Kontrakt med restvärdeåtaganden kan se ut på olika sätt, några vanligt förekommande kontrakt inom Volvo är:

- **Återköpskontrakt** som innebär en möjlighet för kunden att sälja tillbaka den använda tillgången till Volvo vid en angiven tidpunkt, till ett pris som bestämdes vid försäljningstillfället.
- **Multipelt återköpskontrakt** som liknar återköpskontrakt men med den skillnaden att köparen kan välja på ett antal framtida datum då denne vill sälja tillbaka tillgången. Priset varierar beroende på ålder etc. för den använda tillgången per varje angivet datum.
- **Trade back-kontrakt** är som är ett återköpskontrakt men med den skillnaden att kunden måste beställa en ny tillgång för att kunna sälja tillbaka den begagnade tillgången.
- **Restvärdeskontrakt** innebär att kunden har rätt att erhålla en ersättning från Volvo om priset för den begagnade tillgången är lägre än det pris som uppskattades vid försäljningstillfället. Skillnaden jämfört med återköpskontrakt är att i restvärdeskontrakt är kunden ansvarig för att sälja den begagnade tillgången, den finansiella och redovisningsmässiga påverkan för Volvo är dock densamma.

I dessa fall behåller Volvo risken för framtida prisnivåer av begagnade lastbilar. Dessa risker realiserar om kunden använder möjligheten att sälja tillbaka den begagnade lastbilen till Volvo eller om kunden har rätt till kompensation från Volvo vid avyttring av den begagnade lastbilen. Nivån på dessa risker mäts utifrån historisk erfarenhet. Redovisningsmässigt måste Volvo bedöma om transaktionen till sin substans innebär att Volvo har överfört väsentliga risker och förmåner av ägandet till köparen, vilket är ett krav enligt IAS 18 för att få redovisa en intäkt vid försäljning av varor.

I de fall väsentliga risker och förmåner bedöms överförda till köparen vid försäljningstillfället redovisas transaktionen som en försäljning i resultaträkningen vid försäljningstillfället, i normalfallet vid leverans av lastbilen till kund. Hit räknas framförallt försäljningar som lever upp till något av följande kriterier:

1. Vid ”vanliga” försäljningar utan återköps- eller restvärdesåtaganden.
2. Vid avtal om garanterat restvärde, men där restvärdet inte är väsentligt i relation till värdet av den initiala försäljningen.
3. Om restvärdesrisken separeras till en oberoende transaktion från den ursprungliga försäljningstransaktionen.
4. I de fall det är ett *Trade back*-kontrakt. Det vill säga då kunden åtar sig att, vid den situation Volvo eventuellt återköper tillgången, köpa en ny Volvoprodukt – eftersom Volvo här kan påverka försäljningstransaktionen och säga att de inte vill ha den begagnade tillgången i inbyte.

I dessa fall redovisas hela försäljningsintäkten som nettoomsättning vid försäljningstillfället och eventuella kvarstående åtaganden redovisas som avsättning eller eventualförpliktelse.

I de fall Volvo behåller väsentliga risker och förmåner med ägandet, trots att juridisk äganderätt har överförts till köparen, bedöms transaktionen utgöra en finansieringslösning och redovisas därför inte som intäkt vid försäljningstidpunkten. Istället redovisas transaktionen enligt bestämmelserna om operationell leasing. Detta innebär att när en lastbil som redovisas som varulager säljs till kund, men väsentliga risker kvarstår hos Volvo, behåller Volvo bilen redovisningsmässigt i balansräkningen. Under tiden för tillverkning och när lastbilen är färdigtillverkad redovisas lastbilen som varulager, fram till försäljningstillfället. Lastbilen bokas vid försäljningstillfället om till en materiell anläggningstillgång benämnd *Tillgångar i*

operationell leasing. På skuldsidan redovisas en *Restvärdesskuld* samt *Förutbetalad intäkt*. Inkomsten periodiseras jämnt fördelad över perioden för riskåtagandet. Tillgången skrivs av över kontraktperioden ner till ett bedömt restvärde¹⁸. Hänsyn tas till villkoren i de åtaganden som föreligger och avskrivningsbeloppet anpassas för att överensstämja med beräknat försäljningsvärde då åtagandet löper ut. Avtalen löper vanligtvis på tre till fem år och avskrivningsperioden är därför tre till fem år, baserat på längden av ingångna avtal.

Restvärdet enligt IAS 16 ska överensstämja med uppskattade försäljningsintäkter med avdrag för uppskattade försäljningskostnader vid kontraktets slut. Detta innebär att nettoförsäljningsvärdet löpande måste testas individuellt för begagnade fordon, och i vissa fall på gruppnivå utifrån till exempel liknande modeller. Detta kan leda till nya bedömningar som redovisas som förändrade avskrivningar över kvarvarande avtalsperiod eller som en engångsnedskrivning. Nedskrivning blir aktuell i de fall värdenedgången överstiger den ännu oredovisade bruttovinst som redovisats som förutbetalad intäkt. Eventuell uppskattad vinst på ett fordon får inte nettoredovisas mot eventuell uppskattad förlust på ett annat fordon, enligt principen om post för post-redovisning.

För övriga transaktioner, det vill säga där bestämmelserna om operationell leasing inte är tillämpliga, redovisas initiala och tillkommande bedömda restvärdesförluster som en avsättning under rubriken *Avsättning för restvärdesrisker* eller som en eventalförpliktelse som anges i årsredovisningen och *Återköpsgarantier*, beroende på sannolikheten för infriande av åtagandet.

Ett exempel visar hur den operationella leasingmodellen tillämpas i redovisningen. Av de typer av kontrakt som beskrivits ovan är detta ett *återköpskontrakt*, vilket är vanligt förekommande typ av kontrakt. I exemplet gäller följande förutsättningar och antaganden.

En lastbil säljs till en kund och i samband med att försäljningen äger rum tecknas även ett återköpsavtal. Transaktionen lever inte upp till kriterierna, i IAS 18, för att få redovisas som en intäkt vid försäljningstillfället eftersom väsentliga risker inte bedöms ha övergått till köpare. Därför tillämpas den operationella leasingmodellen. Följande förutsättningar och antaganden

18. Enligt IAS 16 är en tillgångs restvärde det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle kunna erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade kostnader för denna avyttring/utrangering, om tillgången redan uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

gäller respektive bedöms föreligga vid försäljningstidpunkten:

Pris (erhålls vid försäljningstidpunkten)	1 000
Produktkostnad	850
Överenskommet restvärde, <i>buy-back value</i> , efter tre år	550
Initialt uppskattat nettoförsäljningsvärde, efter tre år	520

Vid försäljningstillfället av begagnat fordon efter *tre år* blev utfallet följande:

Pris som slutligen erhöles vid försäljning av begagnat fordon	525
---	-----

I figur 9.5 visas effekter i resultat- och balansräkning samt kassaflödesanalys av enbart denna transaktion. Beloppen i balansräkningen visar förändringarna i balansräkningen mellan åren. År tre nyttjar kunden återköpsavtalet, varmed Volvo köper tillbaka lastbilen när kontraktet löper ut, till det överenskomna restvärdet 550.

Skillnaden mellan priset som erhålls vid försäljningstillfället och överenskommet restvärde uppgår till 450 ($1000 - 550 = 450$) periodiseras linjärt över kontraktets längd, tre år. Vid försäljningen debiteras likvida medel om 1 000 och skulder krediteras om 1 000, varav 450 utgör en förutbetalad leasingintäkt och 550 restvärdesskuld. Som leasingintäkt redovisas 150 per år ($450/3 = 150$). Leasingintäkt krediteras i resultaträkningen och förutbetalda leasingintäkter i balansräkningen debiteras.

Produktkostnaden utgörs av tillverkningsutgiften för lastbilen, som under tillverkning och när den är färdigtillverkad redovisas som varulager fram till försäljningstidpunkten. Skillnaden mellan produktkostnaden och uppskattat nettoförsäljningsvärde uppgår efter tre år till 330 ($850 - 520 = 330$) och redovisas som avskrivning linjärt över tre år om 110 per år ($330/3=110$). Avskrivningar debiteras i resultaträkningen och Tillgångar i operationell leasing i balansräkningen krediteras.

Om kunden nyttjar återköpsavtalet när kontraktet löper ut efter tre år omklassificeras tillgången, det initialt uppskattade nettoförsäljningsvärdet justerat för eventuella nya bedömningar och/eller nedskrivningar under treårsperioden, till varulager. Efterföljande försäljning av det begagnade fordonet redovisas som en försäljning vid försäljningstillfället, eftersom väsentliga risker och förmåner bedöms övergå till köparen av det begagnade fordonet.

Om det skulle vara så att kunden inte nyttjar återköpsavtalet när kontraktet löper ut, utan istället väljer att behålla lastbilen, kommer balansposten Restvärdesskulder att återföras och redovisas som Nettoomsättning om 550. Samtidigt som det redovisade värdet av balansposten Tillgångar i operationell leasing återställs och redovisas som Kostnad såld vara 520 ($850 - 330 = 520$). Detta resulterar i en bruttovinst om 30 ($550 - 520 = 30$) som redovisas i resultaträkningen. I denna situation påverkas inte kassaflödet, mer än vid försäljningstillfället.

Figur 9.5 visar hur exemplet ser ut om kunden väljer att sälja tillbaka lastbilen till Volvo när kontraktet löper ut om tre år.

	Vid försäljningstillfället	År 1	År 2	År 3	Begagnat fordon säljs
RESULTATRÄKNING					
Leasingintäkt	-	150	150	150	-
Försäljning begagnat fordon	-	-	-	-	525
Nettoomsättning	-	150	150	150	525
Avskrivning	-	-110	-110	-110	-
Kostnad såld vara	-	-	-	-	-520
Bruttovinst	-	40	40	40	5
BALANSRÄKNING					
Tillgångar:					
Tillgångar i operationell leasing	850	-110	-110	-630**	-
Varulager	-850	-	-	520	-520
Likvida medel	1 000	-	-	-550	525
Skulder:					
Eget kapital	-	40	40	40	5
Förutbetalda leasingintäkter (kort och lång skuld)	450*	-150	-150	-150	-
Restvärdesskulder (Kort och lång skuld)	550	-	-	-550	-
Kassaflödesanalys	1 000	-	-	-550	525

* Försäljningsvärdet 1 000 med avdrag för överenskommet restvärde 550 ($1000 - 550 = 450$).

** Består av årets avskrivning, 110, samt nettoförsäljningsvärdet, 520 ($110 + 520 = 630$)

Figur 9.5 Återköpskontrakt, effekter i resultat- och balansräkning samt kassaflödesanalys.

9.2.2 Utförande av tjänsteuppdrag

När det gäller beskrivning av principerna för intäkter från tjänsteuppdrag anges enbart att intäkter hänförliga till tjänster, såsom verkstadstjänster och dylikt, redovisas i takt med att tjänsten utförs. Intäkter hänförliga till servicekontrakt fördelas över kontraktets löptid med hänsyn tagen till hur kostnader hänförliga till kontrakten fördelas över tiden. Detta är i enlighet med IAS 18 och principen för redovisning av intäkter hänförliga till tjänsteuppdrag, vilka redovisas enligt principen successiv vinstavräkning. Eftersom Volvo utvecklats mot att innehålla mer tjänster kombinerat med varuförsäljning och även finansieringslösningar för sina varor och tjänster, har dessa transaktioner blivit mer komplexa att avspegla i redovisningen.

9.2.3 Viktiga uppskattningar och antaganden

I samband med att Volvo upprättar sin koncernredovisning krävs det att uppskattningar och antaganden görs. Dessa uppskattningar och antaganden kan påverka värdet på tillgångar, skulder, avsättningar samt poster i resultaträkningen vid tidpunkten för bokslutet respektive för de presenterade perioderna. I samband med att koncernredovisningen upprättas enligt angivna redovisningsprinciper tvingas Volvo göra bästa möjliga bedömning av ett antal belopp i boksluten, utifrån bästa möjliga förmåga och efter de förutsättningar som föreligger vid den tidpunkten – trots att framtida resultat vid denna tidpunkt ännu är okänt. Dessa bedömningar kan sedan resultera i att verkligt utfall inte stämmer med gjorda uppskattningar.

Volvo lämnar upplysningar om vilka redovisningsprinciper som kan komma att beröras av gjorda uppskattningar och antaganden. De redovisningsområden som är förenade med osäkerhet innebär att det finns en risk att gjorda antaganden kan ha betydande inverkan på bokslutet, eftersom det finns en risk att gjorda uppskattningar inte kommer att stämma med utfallet. Dessa redovisningsområden utgörs bland annat av intäktsredovisning, restvärdesrisker, kostnader för produktgarantier samt rättsliga processer. Detta visar att intäkter och avsättningar är komplexa redovisningsområden som kräver uppskattningar och bedömningar och som också kräver förståelse av transaktionerna och redovisningsreglerna för att den ekonomiska substansen av transaktionen ska avspeglas på bästa sätt.

När det gäller intäktsredovisningen ligger svårigheten i att bedöma när risker och förmåner övergår till köparen i samband med varuförsäljning. Det är framförallt i de fall Volvo påtar sig återköpsöverenskommelse eller restvärdesgarantier efter att Volvo sålt en produkt till oberoende part eller i kombination med en utfästelse från kunden att vid eventuellt återköp köpa en ny Volvo-produkt. Restvärdesrisken återspeglas i koncernens finansiella rapporter på olika sätt, beroende av i vilken utsträckning risken bedöms kvarstå hos Volvo respektive bedöms ha överförts till extern part. Om en

felaktig bedömning skett kommer redovisade intäkter samt resultat för perioden att minska och istället fördelas över flera rapportperioder.

Svårigheten ligger i att bedöma försäljningsvärdet vid åtagandets upphörande. Detta försäljningsvärde följs kontinuerligt upp på individuell basis. Försäljningsvärdet ska återspegla tidpunkten för åtagandets upphörande då Volvo återfår lastbilen för att sedan sälja dem på begagnatmarknaden. Lägre priser än vad Volvo uppskattat restvärdet till på begagnade lastbilar kan få en negativ påverkan på rörelseresultatet. Vid bedömning av framtida nettoförsäljningsvärde beaktas en rad parametrar såsom produkternas nuvarande begagnatpris, värdet av tilläggsutrustning, antal körda mil, nuvarande skick, förväntad framtida prisutveckling, alternativa distributionskanaler, ledtider för lager, reparations- och renoveringskostnader, hanteringskostnader och indirekta kostnader i samband med försäljning av begagnade lastbilar. Höga lagernivåer i lastbilsbranschen och låg efterfrågan kan få negativ effekt på såväl nya som begagnade lastbilar.

9.3 Redovisning av avsättningar – IFRS

Volvo har i sin balansräkning långfristiga avsättningar avseende Pensioner och liknande förpliktelser, Avsättning för uppskjutna skatter samt Övriga avsättningar. Som kortfristiga avsättningar finns balansposten Övriga avsättningar. Det är enbart de poster som redovisas som Övriga avsättningar som behandlas i studien eftersom det är dessa avsättningar som hänger samman med lastbilsförsäljning och redovisning av intäkter och som omfattas av standarden IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. Skuldposterna Förutbetalda leasingintäkter samt Restvärdesskulder har också behandlats eftersom dessa poster hänger samman med redovisning av intäkter från lastbilsförsäljning.

Av informationen som visar övergångseffekter till IFRS framgår att övergången inte hade någon effekt på posterna Garantiåtaganden, Strukturåtgärder, Avsättningar för restvärdesrisker samt Avsättningar för servicekontrakt, vilka ingår i posten Övriga avsättningar. Detsamma gäller skuldposterna Förutbetalda leasingintäkter samt Restvärdesskulder. Detta innebär att de poster som ingår i undersökningen redovisas på samma sätt både före och efter övergången till IFRS.

Enligt Volvos redovisningsprinciper redovisas avsättningar i balansräkningen när en legal eller informell förpliktelse föreligger till följd av inträffad händelse, när det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet samt en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. En förpliktelse som inte uppfyller dessa kriterier ska inte redovisas som avsättning, istället ska upplysning lämnas utanför balansräkningen som en eventalförpliktelse om kriterierna för detta är uppfyllda.

I balansposten Övriga avsättningar redovisar Volvo bland annat garantiåtaganden, omstruktureringsåtgärder, avsättningar för restvärdesrisker samt avsättningar för servicekontrakt. Samtliga dessa avsättningar hänger ihop med försäljning av varor eller utförande av tjänster och avsättningarna är en följd av de försäljningstransaktioner som sker när en vara/tjänst säljs, förutom omstruktureringsåtgärder vilka inte är hänförliga till en försäljningstransaktion.

De redovisningsprinciper, som beskriver tillämpade principer för *Avsättning för restvärdesrisker* har även en koppling till operationella leasingavtal, eftersom de restvärdesrisker som finns inom Volvokoncernen är hänförliga till operationella leasingavtal eller försäljningstransaktioner kombinerade med återköpsavtal eller restvärdesgarantier som inte redovisats enligt principen om operationella leasingavtal. Dessa restvärdesrisker innebär att Volvo i framtiden kan tvingas avyttra begagnade produkter med förlust. Förlust kan uppstå om värdeutvecklingen för dessa produkter är sämre än vad som bedömdes vid avtalets ingång. Avsättningar för restvärdesrisker sker löpande utifrån en bedömning av begagnade produkters framtida nettoförsäljningsvärde. I samband med att framtida nettoförsäljningsvärden bedöms beaktas ett antal faktorer såsom nuvarande priser, förväntad framtida prisutveckling, förväntad lagerhållningstid samt förväntade direkta och indirekta försäljningskostnader. Riskerna redovisas olika beroende på om risken är hänförlig till en tillgång som redovisas i balansräkningen eller inte. Om restvärdesrisken är hänförlig till en produkt som redovisas som anläggningstillgång, Tillgångar i operationell leasing, i balansräkningen så beaktas restvärdesrisken genom av- och/eller nedskrivning av värdet på dessa tillgångar. I de fall restvärdesrisken är hänförlig till en produkt som inte redovisas som tillgång i balansräkningen redovisas risken som en kortfristig avsättning.

Bland redovisningsprinciperna för avsättningar finns även ett avsnitt om *Garantikostnader* och *Strukturkostnader*. I beskrivningen av *Garantikostnader* anges att beräknade kostnader hänförliga till produktgarantier redovisas bland rörelsens kostnader i samma period som produkterna säljs. I kostnaderna ingår förväntade kontraktuella förpliktelser och även så kallade goodwillåtaganden. Kostnaderna fastställs utifrån historisk statistik och hänsyn tas till kända förändringar avseende produktkvalitet, åtgärdandekostnad eller dylikt. Det finns även avsättningar för garantier hänförliga till kampanjer. Kostnader för kampanjer i samband med specifika kvalitetsproblem redovisas som en rörelsekostnad i samband med att kampanjen beslutas.

Avsättningar för garantier består dels av de kontraktuella fabriksgarantier som krävs enligt lag i respektive land, kampanjgarantier och så kallade

goodwillåtaganden. Avsättning för dessa garantier ska ske i samband med försäljningen för samtliga uppskattade framtida utgifter, baserat på statistik med beaktande av förändring i kvalitetsindex och kostnader. Om garantin innebär att tillgången ska ersättas med en ny tillgång får avsättning enbart ske för framtida kostnader, inte inklusive vinsten av en ny vara. Kampanjgarantier hänför sig till specifika säkerhetsproblem och tekniska problem. Goodwillåtaganden är åtaganden utöver kontraktuell garanti och kampanjgaranti och som accepteras för att behålla affärsrelationerna med kunden.

Beskrivningen av Strukturkostnader innehåller information om när avsättning redovisas samt var i resultaträkningen kostnaderna redovisas. Avsättning för beslutade strukturåtgärder redovisas när detaljerad plan för åtgärdernas genomförande föreligger samt när planen kommunicerats till de parter som berörs. I de fall strukturåtgärden medför en väsentlig förändring av koncernens struktur redovisas dessa kostnader som en separat post i resultaträkningen. I annat fall redovisas de som en del av Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader.

Eventualförpliktelser redovisas i följande två fall. För det första när det finns en möjlig förpliktelse där det återstår att få bekräftat om företaget har en befintlig förpliktelse som skulle kunna leda till ett utflöde av resurser. För det andra om kriterierna för att redovisa en avsättning eller skuld inte är uppfyllda på grund av att det inte är troligt med framtida utflöde av resurser eller därför att tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kunnat ske. 2011 var första året som det i noten till eventualförpliktelser fanns en separat specificerad rad för restvärdesgarantier. Dessa belopp har tidigare varit en del av posten Övriga eventualförpliktelser, utan någon ytterligare specifikation.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns ett antal svårigheter när det gäller att avspegla restvärdesrisker i de finansiella rapporterna. Dessa svårigheter kan sammanfattas i följande punkter:

- Bedömning måste ske vid försäljningstillfället med avseende på om väsentliga risker och förmåner överförs från Volvo till köparen.
- Restvärdesrisken ska återspeglas i de finansiella rapporterna
 - genom att behålla lastbilen som tillgång i balansräkningen, materiell anläggningstillgång och skriva av lastbilen ner till ett bedömt restvärde enligt IAS 16,
 - redovisa en avsättning för restvärdesrisken, eller
 - redovisa restvärdesrisken som en eventualförpliktelse.

- Några faktorer måste följas upp såsom prisnivåer på begagnade lastbilar, marknadsförutsättningar, bilersättningar, alternativa distributionskanaler och vilka reparationer som krävs för att kunna sälja lastbilen på begagnatmarknaden. Detta i syfte att kunna uppskatta restvärdet vid slutet av avtalsperioden.
- Förändringar i restvärdet ska beaktas:
 - Om lastbilen redovisas som materiell anläggningstillgång ska ny bedömning av restvärdet ske, vilket påverkar framtida avskrivningar, och/eller ska en nedskrivning göras. Någon nedskrivning redovisas inte om oredovisade intäkter, förutbetalda intäkter, täcker den framtida uppskattade förlusten.
 - Ny bedömning ska ske om avsättning eller eventalförpliktelse föreligger samt ny värdering av avsättning respektive ny värdering av eventalförpliktelse.

Precis som intäkter så är avsättningar ett område som i årsredovisningen framhävs som ett redovisningsområde som kräver att uppskattningar, antaganden och bedömningar görs, vilka kan resultera i att verkligt utfall inte stämmer med gjorda uppskattningar. Avseende avsättningar omnämns restvärdesrisker, produktgarantier samt rättsliga processer.

Restvärdesriskerna hänger även samman med redovisning av intäkter, vilket beskrivits ovan. I de fall Volvos risktagande inte bedöms vara väsentligt och försäljningen sker till oberoende part, eller i kombination med utfästelse från kunden om att vid ett eventuellt återköp köpa en ny Volvoprodukt, redovisas transaktionen som en försäljning. Kvarvarande riskåtaganden redovisas som en avsättning motsvarande den bedömda restvärdesrisken. I de fall restvärdesexponeringen inte uppfyller definitionen av en avsättning redovisas återstående riskexponering som en eventalförpliktelse om kriterierna för det uppfylls.

I samband med att lastbilar säljs ingås garantiåtaganden med kunden. Avsättning för dessa åtaganden samt kostnad för produktgarantier redovisas i samband med att produkterna säljs. Värderingen omfattar såväl förväntade kontraktuella förpliktelser som så kallade goodwillåtaganden. För dessa poster anges bland källor till osäkerhet i uppskattningar att de beräknade avsättningarna för garantin omfattar kontraktuella förpliktelser samt goodwillåtaganden (garantikostnader utöver kontraktuell garanti eller kampanjer som genomförs enligt bestämd policy eller för att upprätthålla en god affärsrelation med kunden). Avsättningens storlek fastställs utifrån historisk statistik med hänsyn tagen till kända förändringar avseende garantianspråk, garantiperioder, genomsnittlig tid från att fel uppstår till att

garantikravet inkommer till Volvo samt förändringar i kvalitetsindex. Med tanke på att en rad bedömningar måste göras för att uppskatta beloppets storlek uppstår avvikelser mellan verklig och beräknad garantikostnad. Skillnader mellan verklig och beräknad avsättning är en ny bedömning och påverkar avsättningens värde under kommande perioder, i den period den nya bedömningen och/eller när slutligt åtagande regleras. I vissa fall kan återbetalning erhållas från leverantörer, så kallad gottgörelse, vilket minskar kostnaderna för åtagandet gentemot kunden. Dessa återbetalningar från leverantören redovisas när de anses säkra. Avsättningen redovisas alltså när förpliktelsen bedöms som trolig, medan tillhörande återbetalning från leverantör redovisas först när den är säker.

Ytterligare ett område hänförligt till avsättningar som finns beskrivet bland källor till osäkerhet i uppskattningar rör rättsliga processer. Här anges att skuldförbindelser enbart redovisas i koncernen när Volvo har en förpliktelse från tidigare inträffade händelser, där Volvos ekonomiska ansvar är *troligt* och en tillförlitlig beräkning av beloppet kan göras. Om dessa villkor inte uppfylls kan det vara aktuellt att redovisa en eventualförpliktelse i not. Eventualförpliktelser redovisas när det föreligger en möjlig förpliktelse och utfallet av åtagandet bestäms av externa faktorer. Dessa externa faktorer ska ligga utanför Volvos kontroll. Faktorer som beaktas för att bedöma om en avsättning och/eller eventualförpliktelse ska redovisas är bland annat vilken typ av rättstvist som är aktuell, storleken på eventuella ersättningsanspråk, utvecklingen av tvisten, uppfattningar från juridiska ombud och andra rådgivare, erfarenheter från liknande fall och beslut fattade av Volvos ledning angående företagets planerade agerande avseende tvisten.

För att säkerställa att förpliktelser relaterade till rättsliga processer redovisas granskar Volvo utvecklingen av viktiga utestående rättsfall och processer regelbundet. Vid denna granskning tas hänsyn till en rad faktorer för att bedöma behovet av och nivån på åtagandet, såsom vilken typ av rättstvist, stämning eller upptaxering som är aktuell, storleken på eventuella skadestånd som beslutats av den domstol som tvisten avgörs i, utveckling av tvisten fram till balansdagen och även fram till den dag då årsredovisningen undertecknas, uppfattningar från juridiska ombud och andra rådgivare, erfarenheter från liknande fall samt beslut fattade av Volvos ledning avseende företagets planerade agerande vid tvister, stämningar eller upptaxeringar. Det faktiska utfallet av tvisten kan avvika från det förväntade utfallet. I samband med att nya bedömningar görs, eller i samband med det verkliga utfallet, redovisas dessa i den period då ändrad bedömning sker och/eller vid slutligt utfall.

9.4 Redovisning av intäkter före IFRS (1930–2004)

Det tog några år innan någon av de studerade posterna fanns beskriven i de finansiella rapporterna. Nettoomsättningen var angiven redan i den första finansiella rapporten, men det fanns inga redovisnings- eller värderingsprinciper angivna utan enbart belopp. Det angavs inte heller vad posten bestod av.

1969 var första året som intäkter kommenterades, dock kommenterades enbart övriga intäkter. 1971 var första året det fanns en nothänvisning till posten Försäljningsintäkter i resultaträkningen, både för koncernen och för moderbolaget. I noten beskrevs omsättningsökningen samt hur försäljningen fördelades på olika produktgrupper och marknadsområden. Denna information hade även tidigare funnits med men hänvisning hade då inte skett från resultaträkningen till denna information. Det fanns dock inga redovisningsprinciper angivna.

Trettio år senare, 1999, var första året som posten Nettoomsättning förekom bland redovisningsprinciperna. Det angavs att koncernens nettoomsättning i huvudsak bestod av intäkter från försäljning av varor och tjänster. Från nettoomsättning hade i förekommande fall reduktion gjorts med värdet av lämnade rabatter och varureturner. Det angavs även att intäkter hänförliga till försäljning av varor redovisades i samband med leverans till kunden enligt överenskomna leveransvillkor. Intäkter hänförliga till tjänster, såsom verkstadstjänster, redovisades i samband med att tjänsten utfördes. År 2000 kompletteras beskrivningen om försäljning av varor med att om försäljning av varor är kombinerad med en återköpsöverenskommelse eller en restvärdesgaranti, och i de fall väsentlig risk finns kvar i Volvo, redovisas försäljningen som operationell leasing. Tillgångsposten Tillgångar i operationell leasing hade funnits i balansräkningen sedan 1997, men det fanns ingen beskrivning av innebörden. Det kan konstateras att redovisningsprinciperna för intäkter var kortfattade fram till och med år 2004.

I årsredovisningen för 2004 beskrevs i noten om skillnader mellan svenska principer och US GAAP att

”Vid bedömning av tidpunkten för intäktsredovisning fokuserar US GAAP mer på avtalets form medan svenska redovisningsprinciper bygger på den faktiska risken att ett restvärdesåtagande måste infrias. Detta betyder i vissa fall att försäljningstransaktioner kan intäktsföras under svenska redovisningsprinciper men inte under US GAAP. Under svenska redovisningsprinciper ska alla försäljningstransaktioner som inte kvalificerar för intäktsredovisning bokföras på samma sätt som en förutbetalad intäkt. Under US GAAP ska sådan försäljning som är till ett företag som i sin tur leasar ut utrustningen som operationell leasing betraktas som en finansiell transaktion istället för en förutbetalad intäkt.”

9.5 Redovisning av avsättningar före IFRS (1930–2004)

Avsättningar började kommenteras tidigare än intäkter, men då användes termen avsättningar i annan betydelse än vad som avses idag. 1933 var första året som en uppställning av ansvarsförbindelser förekom. Ansvarsförbindelserna representerade ”*Storleken av de förbindelser, för vilka bolaget står ansvarigt*”. De ansvarsförbindelser som angavs var Borgensförbindelser, Svenska Arbetsgivarföreningen samt Diskonterade kundväxlar.

Termen avsättning förekom första gången i samband med varulager år 1945 och då i samband med att avsättningar gjorts för ”... *inkuranthet och svårsåldhet, och dels den allmänna reserv, som avsatts för lagrets nedskrivning till förkrigspriser*”. Detta var alltså avsättningar i en annan betydelse, nämligen som en korrektivpost till tillgångsposten varulager. År 1945 började ordet avsättningar att användas i samband med kundfordringar och information lämnades om avsättningar som skett för under året uppkomna osäkra fordringar, även då som en korrektivpost till en tillgång. 1945 var även första gången som raden Diverse skulder och avsättningar förekom i balansräkningen. Enda kommentaren till beloppet var att det bestod av reserveringar för utgifter som ”*kommer att inträffa efter detta bokslut men som ändå ska hänföras till innevarande period*”. Vad för slags avsättningar det rörde sig om framgick dock inte. Detta år redovisades även Avsättning till pensioner som en separat rad i balansräkningen. År 1946 angavs att ”*reserv*” har lagts upp avsedd att täcka framtida förluster som bolaget beräknas göra vid framtida försäljning av personvagnar till fasta priser. Denna reserv användes sedan under tre efterföljande år. Under slutet av 1940-talet och under 1950-talet skedde vissa nya uppdelningar av skulder och avsättningar i balansräkningen.

1968 var första gången som det under Ansvarsförbindelser förekom benämningen Återköpsgarantier. Dock beskrevs inte utförligare vad som avsågs. Redovisning av återköpsgarantier bland ansvarsförbindelser upphörde 1976. Vad detta berodde på angavs inte, om postens existens upphörde eller om den från om med 1976 slogs ihop i posten Övrigt i ansvarsförbindelserna gick inte att utläsa.

År 1988 var första gången som avsättningar fanns med i avsnittet om redovisningsprinciper. Där angavs att beräknade kostnader för produktgaranti belastade rörelsens kostnader i samband med att produkterna sådes. I 1987 års årsredovisning förkom beskrivning av avsättningar i samband med beskrivning av utländska valutor. Då angavs det att vid koncernmässig värdering av utestående terminskontrakt skedde en avsättning för orealiserade förluster, i den mån dessa översteg realiserade vinster.

1990 förekom Omstruktureringskostnader i koncernens resultaträkning för första gången. Den redovisade kostnaden avsåg beslutade omstruktureringar i syfte att anpassa koncernens industriella och kommersiella organisation till ändrade marknadsförutsättningar, för att därigenom minska kostnaderna och bidra till ökad lönsamhet. Kostnaderna avsåg avtalspension, nedskrivning av anläggningstillgångar, avsättning för kostnader för omstrukturering samt övertalighet av personal.

Bland övriga ansvarsförbindelser redovisades 1992 yrkanden i en pågående taxeringsrevision. Som förklaring till detta angavs endast att reservering inte bedömdes erforderlig, varför dessa yrkanden istället redovisades inom linjen.

Under slutet av 1990-talet, 1996–1998, expanderade Volvos så kallade säljfinansieringsverksamhet kraftigt. Säljfinansieringsverksamheten bestod och består av ett antal tjänster såsom avbetalningsavtal, leasing, service- och underhållsavtal samt försäkringar. En stor del av dessa tjänster var hänförliga till segmentet Lastvagnar, där en stor del av försäljningen bestod av leasing. Från och med 1999, då segmentet Personvagnar sålts till Ford, avsåg större delen av säljfinansieringsverksamheten segmentet Lastvagnar. Dessa tjänster var en del i Volvos tillväxtstrategi samt syftade till att tillgodose ökade kundkrav och stärka konkurrenskraften hos återförsäljare. Tre typer av finansavtal förekom: Finansiell leasing, Operationell leasing samt Avbetalningsköp.

1997 var första året som balansposten Tillgångar i operationell leasing förekom. Det gavs dock inga kommentarer till vad posten avsåg. Bland ändrade redovisningsprinciper beskrevs att Volvo från och med 1997 tillämpar Redovisningsrådets rekommendation, Redovisning av leasingavtal, vilken trädde i kraft 1 januari 1997. Detta innebar att Volvo delade upp samtliga leasingavtal i finansiella och operationella. Denna ändring angavs vara en anpassning till internationell standard. Leasingrekommendationen angavs enbart ha haft en begränsad effekt på Volvokoncernens resultat- och balansräkning. Det angavs att Volvos säljfinansieringsverksamhet även tidigare redovisats i enlighet med internationell standard. Vad detta innebar är dock svårt att utläsa ur såväl tidigare års som 1997 års redovisningsprinciper. Det var först 1997 som det i balansräkningen och tillhörande noter gick att utläsa hur stor del av anläggningstillgångarna som utgör Tillgångar i operationell leasing.

Det fanns en allmän beskrivning om säljfinansieringsbolag i årsredovisningarna för 1994–1996 men effekten i redovisningen kommenterades inte. I 1996 års årsredovisning bifogas resultat- och balansräkning uppställda enligt ÅRL för att visa framtida effekter av ÅRL från och med 1 januari 1997. I denna balansräkning särredovisas Tillgångar under operationell leasing

för åren 1994–1996. Denna post fördubblades under dessa år (från 2 205 MSEK 1994 till 4 968 MSEK 1996) vilket visar en ökning av dessa typer av finansieringstjänster.

I balansräkningen för 1997 redovisades avsättningar i enlighet med ÅRLs uppställningsschema som en egen post mellan eget kapital och skulder. Tidigare hade avsättningar redovisats som en del av Övriga kortfristiga skulder och avsättningar och i not angavs hur stor del som var långfristig. Avsättningarna var dock inte så tydligt specificerade. Från och med 1997 delades posten Övriga avsättningar i not upp i garantiåtaganden, avsättningar i försäkringsverksamhet, avsättningar hänförliga till andelar i intresseföretag, omstrukturingsåtgärder samt övriga avsättningar. Avsatt belopp för restvärdesrisker gick dock inte att utläsa.

En händelse som var omskriven i Volvos årsredovisning många år i följd var när en Volvolastbil var inblandad i en brand i Mont Blanc-tunneln 1999. Branden medförde skador på tunneln och människor omkom. I samband med bokslutet 1999 var det oklart vad som orsakat branden och en expertgrupp tillsattes för att utreda orsaken till branden. I samband med att årsredovisningen upprättades för 1999 var det omöjligt att förutse utfallet av pågående utredning. Volvo upplyste om denna företeelse bland ansvarsförbindelser utan att ange några belopp. Liknande information fanns i årsredovisningen 2000, där man även hänvisades till en delrapport som utredningen presenterat och i denna fanns inga Volvobolag eller Volvoanställda med rörande utredning om straffansvar. Även 2001 och 2002 fanns denna upplysning bland ansvarsförbindelser. År 2002 angavs även att Volvo Lastvagnar AB ingick i utredning om straffansvar. 2003 angavs att en utredningsdomare beslutat att alla parter som tidigare varit föremål för utredning ska ställas till ansvar i domstol för vållande till annans död. Då förväntades att rättegång skulle hållas under 2005. Samma bedömning gjordes i bokslutet 2004. Dom avkunnades 2005 och Volvo Lastvagnar AB var en av 16 parter som åtalades för vållande till annans död. Volvo Lastvagnar frikändes dock och behövde inte erlægga något skadestånd. I årsredovisningen angavs att frikännandet från straffrättsligt ansvar var slutgiltigt. Dock hade motparten överklagat utslaget avseende skadestånd. Ytterligare tvister i olyckan pågick och Volvo hade sammanlagt betydande krav mot sig men i årsredovisningen för 2005 angavs att Volvo inte kunde förutse resultatet av dessa rättegångar. Någon beloppssuppskattning lämnades inte. Motsvarande information fanns 2006. Detta exempel visar på komplexitet i bedömningar som måste ske vid redovisning av eventualförpliktelser och avsättningar.

Från och med 2001 tillämpades RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*. RR 16 medförde förändrade principer avseende avsättning för strukturåtgärder. Tidigare redovisades avsättning i samband

med att åtgärderna beslutats av företagsledningen. Enligt RR 16 redovisades avsättning först när en detaljerad plan för åtgärderna förelåg samt när planen kommunicerats till berörda parter.

2001 var första året som Förutbetalda leasingintäkter och Restvärdesskulder särredovisades i not till Kortfristiga skulder. Några jämförelsetal presenterades inte och det lämnades inte heller någon kommentar till dessa poster, vad de avsåg, varför de uppstod just dessa år etc.

Bland redovisningsprinciperna år 2002 utvecklades avsnittet Garanti-kostnader och angav att

”Beräknade kostnader för produktgaranti belastar rörelsens kostnader i samband med att produkterna säljs. Beräknade kostnader omfattar såväl förväntade kontraktuella förpliktelser samt s k goodwillåtaganden och fastställs utifrån historisk statistik med hänsyn till kända förändringar avseende produktkvalitet, åtgärdandekostnader eller dylikt. Kostnader för kampanjer i samband med specifika kvalitetsproblem belastar rörelsens kostnader i samband med att kampanjen beslutas och offentliggörs.”

2002 var även första året som det bland redovisningsprinciperna presenterades ett avsnitt om Avsättningar för restvärdesrisker. Här angavs att restvärdesrisker var hänförliga till operationella leasingavtal eller försäljningstransaktioner som var kombinerade med återköpsavtal eller restvärdesgarantier. Restvärdet fastställdes vid avtalets ingång och restvärdesrisken avsåg risken att Volvo i framtiden skulle kunna tvingas avyttra en begagnad produkt med förlust om det skulle vara så att värdeutvecklingen för dessa produkter var sämre än vad som förutsågs vid avtalets ingående. För dessa restvärdesrisker redovisades avsättningar löpande utifrån bedömning av de begagnade produkternas framtida nettoförsäljningsvärde. När det framtida nettoförsäljningsvärdet bedömdes beaktades ett antal faktorer, såsom nuvarande priser, förväntad framtida prisutveckling, förväntad lagerhållningstid samt förväntade direkta och indirekta försäljningskostnader. Restvärdesriskerna avsåg även produkter som redovisas som anläggningstillgångar i Volvos balansräkning, Tillgångar i operationell leasing. I dessa fall beaktas riskerna genom avskrivningar eller nedskrivningar på värdet av dessa tillgångar. I de fall restvärdesriskerna avsåg produkter som inte redovisas i Volvos balansräkning redovisas riskerna under rubriken Avsättningar.

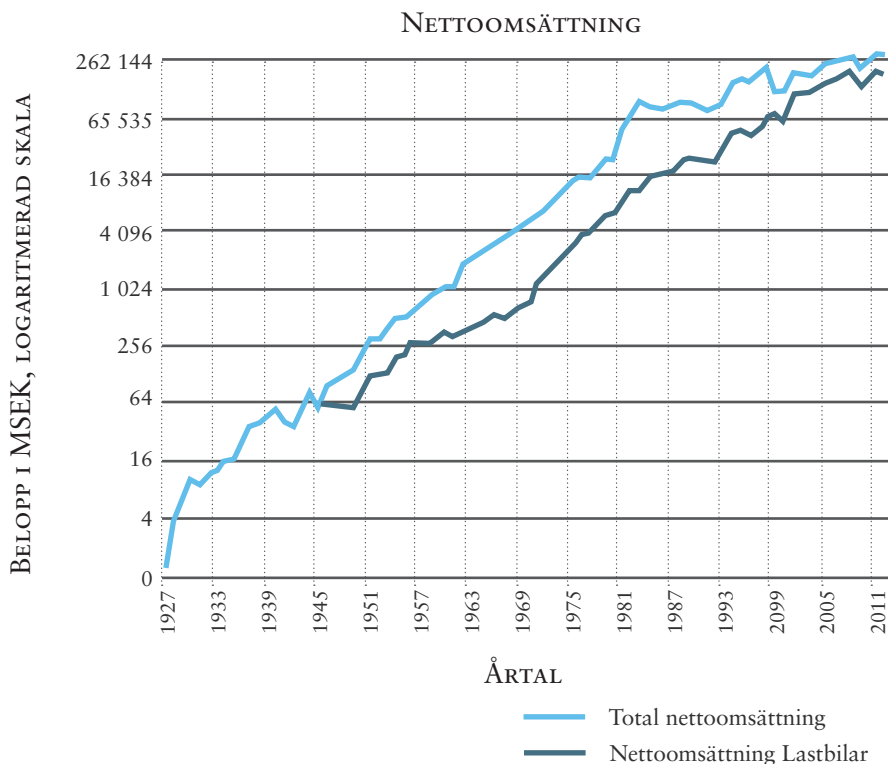
9.6 Intäkter och avsättningar 1927-2012 – en översikt

Diagrammen i figurerna 9.6–9.9 visar vid vilken tidpunkt de studerade posterna började specificeras i Volvos finansiella rapporter samt resultatrespektive balanspostens storlek, se även Bilaga 4. Beloppen har angivits för de år som de går att utläsa i de finansiella rapporterna. Att beloppen inte gått att utläsa behöver inte betyda att posterna inte finns, utan det kan vara så att de inte har specificerats och/eller kommenterats.

Diagrammet i figur 9.6 visar Volvokoncernens totala omsättning över tid samt hur stor del av den totala omsättningen som är hänförlig till segmentet Lastbilar. Några kommentarer till diagrammet:

- 1927–1961 avser Total nettoomsättningen för moderbolaget. Detta på grund av information för koncernen inte lämnades. Den största delen av verksamheten bedrevs dock i moderbolaget. Från och med 1962 avser Total nettoomsättning koncernens nettoomsättning.
- Åren 1927–1970 avser nettoomsättning för segmentet Lastbilar hänförlig till moderbolaget. Den största delen av segmentet Lastbilar bedrevs dock i moderbolaget under dessa år.
- I årsredovisningen för 1942 angavs att försäljningen under krigsåren inte är jämförbar med övriga år, eftersom det i försäljningsvärdet även ingår försäljning till försvarsmakten.
- Från och med 1961 ändras indelning i försäljningsstatistiken. Den minskade omsättningen beror därför inte på minskad försäljning, utan på ändrad fördelning av försäljningsstatistiken. Ytterligare kommentar lämnades inte till detta i årsredovisningen.
- 1981 års ökning av Total nettoomsättning beror främst på att ett antal affärsområden tillkommit i koncernen, såsom verkstad, energi, livsmedel och övrig verksamhet.
- Från och med 1999 ingår inte längre Volvo Personvagnar i Total nettoomsättning eftersom personvagnsverksamheten avyttrades till Ford 1999.
- Från och med 2001 ingår Mack Trucks och Renault Trucks, både i Total omsättning och i Nettoomsättning Lastbilar.
- Från och med 2007 ingår Nissan Diesel, både i Total omsättning och i Nettoomsättning Lastbilar.

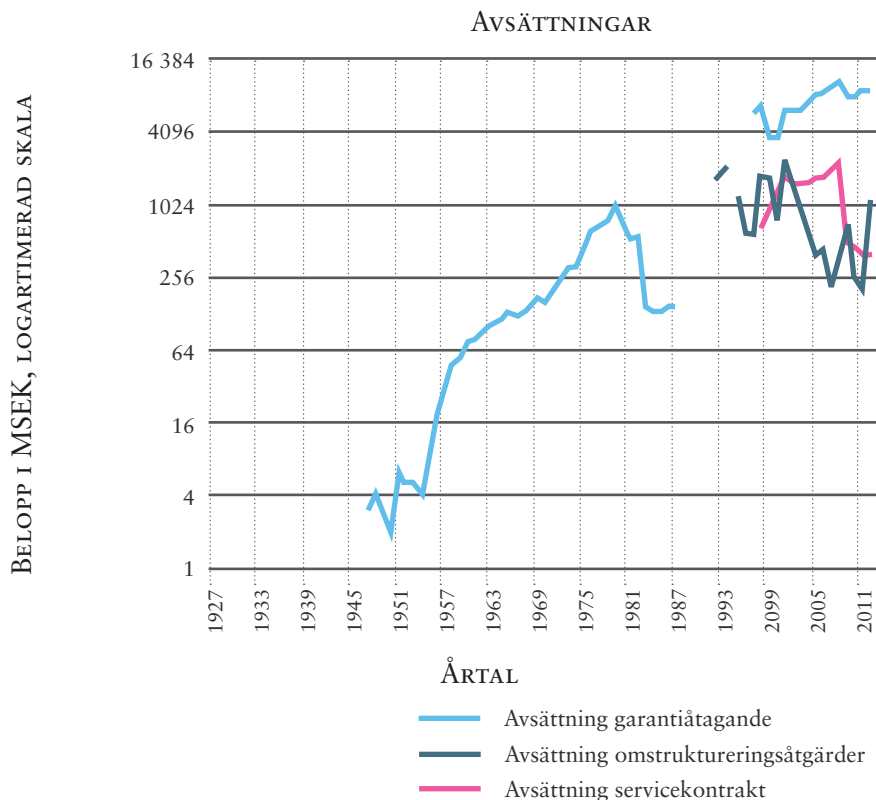
- Under den senaste tioårsperioden har Volvokoncernen, genom egen tillväxt och förvärv, vuxit till att bli större, mätt i omsättning, än vad den var när även personvagnsdelen ingick i koncernen.



Figur 9.6 Volvokoncernens totala omsättning samt omsättning för segmentet Lastbilar 1927-2012. (Årsredovisning respektive år)

Diagrammet i figur 9.7 visar när avsättningar för garantiåtaganden, omstruktureringsåtgärder och servicekontrakt uppstod i balansräkningen för första gången samt nivån på dessa avsättningar de år de förekommit. Samtliga avsättningar avser Volvokoncernen som helhet och inte specifikt segmentet Lastbilar. Detta eftersom dessa poster inte går att utläsa ur de finansiella rapporterna per segment.

Avsättning för servicekontrakt gick för första gången att utläsa ur årsredovisningen 1998. För åren 1996 och 1997 angavs att dessa avsättningar ingick i posten Övriga avsättningar men det gick inte att utläsa beloppens storlek, varför dessa inte finns med i figur 9.7

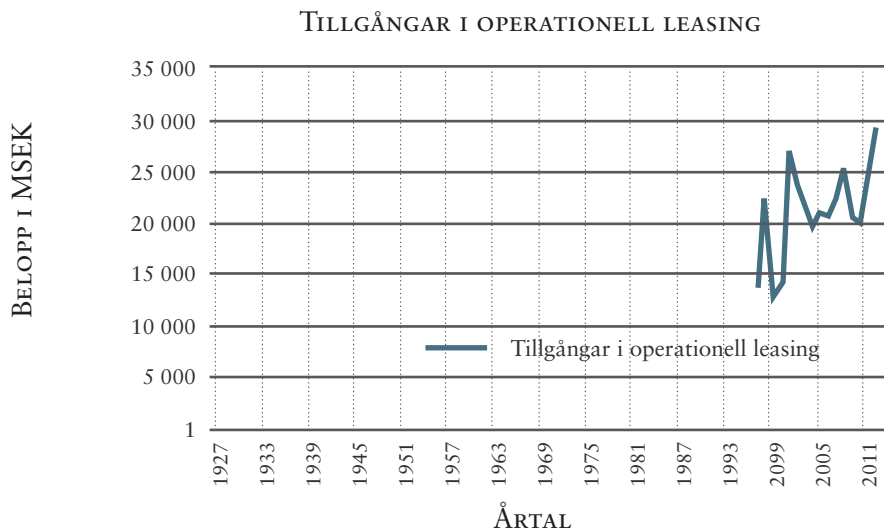


Figur 9.7 Volvokoncernens avsättningar för garantiåtaganden, omstruktureringsåtgärder och servicekontrakt 1927–2012. (Årsredovisning respektive år)

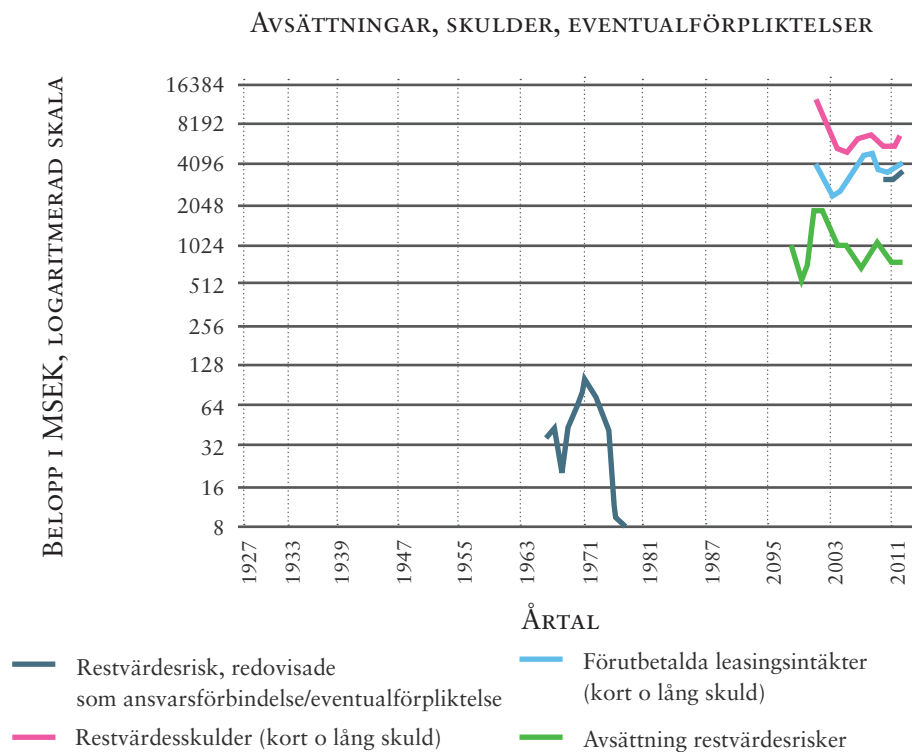
Diagrammen i figur 9.8–9.9 visar när balansposten Tillgångar i operationell leasing förekom för första gången respektive när avsättningar för restvärdesrisker, förutbetalda leasingintäkter, restvärdesskulder samt restvärdesrisker redovisade som ansvarsförbindelser/eventualförpliktelser uppstod för första gången. Båda diagrammen visar även under vilka år posterna förekommit samt storleken på dessa poster.

Balansposterna avser Volvokoncernen som helhet och inte specifikt segmentet Lastbilar. Detta eftersom dessa poster inte går att utläsa ur de finansiella rapporterna per segment. Dock kan konstateras att det i årsredovisningarna framgår att dessa typer av transaktioner framförallt förekommer i segmentet Lastbilar.

Avsättning för restvärdesrisker gick att utläsa ur årsredovisningen 1998 för första gången. För åren 1996 och 1997 angavs att dessa avsättningar ingick i posten Övriga avsättningar men det gick inte att utläsa beloppens storlek, varför dessa inte finns med i diagrammet.



Figur 9.8 Volvokoncernens balansräkningspost Tillgångar i operationell leasing 1927–2012. (Årsredovisning respektive år)



Figur 9.9 Volvokoncernens balansräkningsposter Avsättning restvärdesrisk, Förutbetalda leasingintäkter, Restvärdesskulder samt Restvärdesrisk redovisade som ansvarsförbindelse/eventualförpliktelse 1927–2012. (Årsredovisning respektive år)

9.7 Sammanfattning

Detta kapitel visar hur Volvo redovisar intäkter hänförliga till segmentet Lastbilar samt avsättningar som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. Verksamheten inom segmentet Lastbilar har blivit mer och mer komplex, från att Lastbilsförsäljning bestod av försäljning av lastbil till att bestå av försäljning, kombinerad med olika typer av återköpsåtaganden, tillhörande tjänster och finansieringslösningar. Volvo har tillämpat en och samma redovisningslösning på dessa typer av kontrakt sedan införandet av ÅRL. Under en lång tid beskrevs vare sig redovisning av intäkter eller avsättningar bland redovisningsprinciperna. Nu finns omfattande beskrivningar kring dessa redovisningsområden som innefattar redovisningsprinciper samt viktiga uppskattningar och antaganden.

10. INTERVJUER

I detta kapitel presenteras resultat och analys av genomförda intervjuer indelade i de förståelsekategorier som framkommit i analysarbetet. Syftet med intervjuanalysen har varit att identifiera kvalitativt skilda sätt att se på redovisning.

10.1 Kategorier och aspekter

Resultatredovisningen anger de kategorier – och de aspekter inom respektive kategori – som identifierats av det studerade fenomenet individers förståelse av redovisning. Om det ska vara möjligt att identifiera kategorier av förståelse av redovisning och om det ska vara meningsfullt att jämföra uppfattningarna med varandra, så krävs det att det är uppfattning av samma fenomen. Det är därmed ett måste att säkerställa att individerna talar om samma sak. Därför har genomgång skett av de redovisningsnormer som ska följas, se kapitel 5 Redovisningsnormgivning och kapitel 6 Utveckling av redovisningsnormer. För att ytterligare säkerställa att individerna talar om samma sak har genomgång skett av Volvokoncernen och de transaktioner som förekommer där, vilket har presenterats i kapitel 8 Volvokoncernen och kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo.

För att kunna identifiera kategorierna – och aspekterna inom kategorierna – har följande fyra områden inom redovisningen undersökts i intervjuerna. Utifrån dessa fyra områden har aspekterna och slutligen kategoriindelning vuxit fram.

- Syftet med extern finansiell rapportering
- Normer och normgivning inom extern redovisning
- Redovisning av intäkter
- Redovisning av avsättningar

Vid en första genomgång av intervjumaterialet såg det ut som om intervjupersonerna hade en stor mängd uppfattningar som de pratade om. Vid en närmare analys framkom det att vad de pratat om gick att sammanföra till ett antal aspekter inom fenomenet, vilka sedan formade kategorierna. Mer specifikt innebär det att varje uppfattning, kategori av uppfattning/förståelse, karaktäriseras av ett antal aspekter. Detta kom till uttryck genom att när individerna uttryckte sig om förståelse av redovisning talade de i

regel om olika delar av den helhet som de såg framför sig. För beskrivning av tillvägagångssätt vid analys av intervjuerna, se avsnitt 7.5.4 Analys av intervjuerna. Intervjuguiden som legat till grund för intervjuerna finns i Bilaga 1.

I fenomenografiska studier är det vanligt att fenomenet blir belyst genom att delar, aspekter, av fenomenet beskrivs. Inom varje kategori finns aspekter som är betydelsefulla för de kategorier som identifierats. Mer specifikt innebär det att varje kategori karaktäriseras av en specifik struktur av de aspekter som framkommit i intervjuerna avseende förståelse av redovisning. Samma aspekter finns i samtliga kategorier, men med olika betydelser och innebörder, och det är genom aspekterna som kategoriindelningen framstår. Det är mönstret som återfinns mellan aspekterna och vilken relation de olika aspekterna av fenomenet har till varandra som har format respektive kategori.

Fem kvalitativt skilda sätt att förstå redovisning har identifierats:

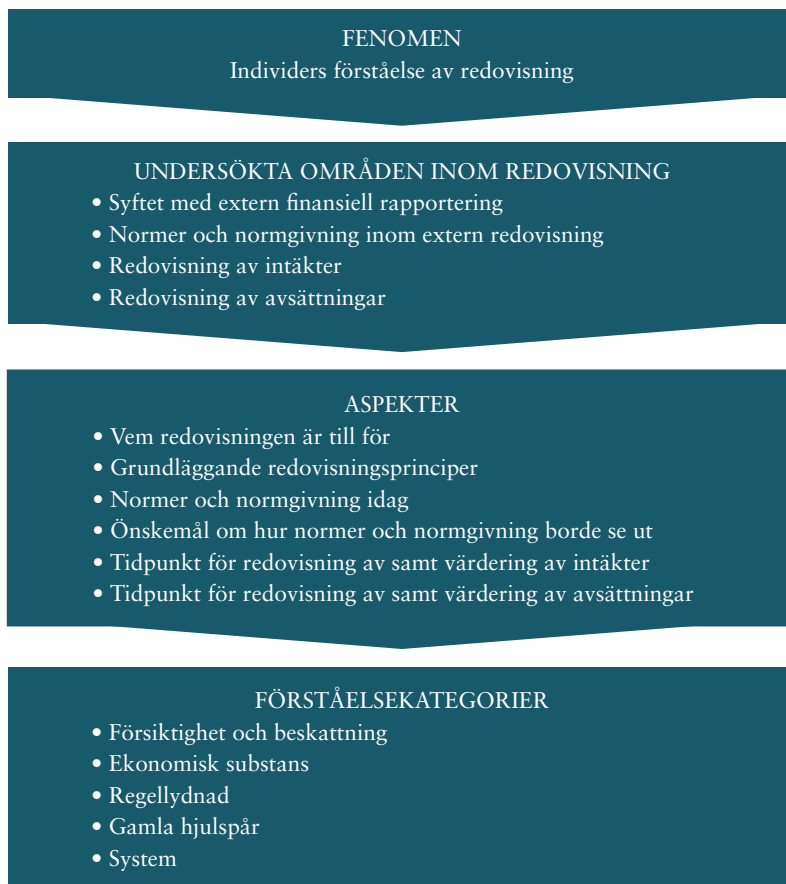
1. Försiktighet och beskattning
2. Ekonomisk substans
3. Regellydnad
4. Gamla hjulspår
5. System

Dessa fem kategorier har utkristalliserats utifrån följande sex aspekter:

1. Vem redovisningen är till för
2. Grundläggande redovisningsprinciper
3. Normer och normgivning idag
4. Önskemål om hur normer och normgivning borde se ut
5. Tidpunkt för redovisning av samt värdering av intäkter
6. Tidpunkt för redovisning av samt värdering av avsättningar

Syftet med intervjuerna har varit att identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning och att uppnå så stor variation som möjligt. Någon kategori är därför inte viktigare, bättre eller sämre än någon annan i detta skede. I kapitel 11 Sammanfattande analys ställs däremot kategorierna mot de normer som ska tillämpas. Även i ett sådant sammanhang är ingen kategori viktigare än någon annan. Däremot kan olika kategorier vara mer eller mindre i överensstämmelse med de normer som är gällande, varför en sådan rangordning sker i kapitel 11.

Sammanfattningsvis har fyra områden inom redovisning undersökts i syfte att identifiera individers förståelse av redovisning. Analysen av intervjuerna resulterade i sex aspekter och genom dessa aspekter framstår kategoriindelningen bestående av fem kategorier, se figur 10.1.



Figur 10.1 Hur fenomen, studerade områden inom redovisning, aspekter samt förståelsekategorier hänger ihop.

Nedan presenteras varje förståelsekategori var för sig, utifrån vad som karakteriserar kategorin mer allmänt när det gäller förståelse av redovisning. Därefter har uppdelning gjorts utifrån förståelse av intäkter respektive förståelse av avsättningar. På så vis ges en samlad bild över individernas förståelse av redovisning. Kategorierna verifieras med exempel och citat från intervjuerna. Citaten är exempel på hur intervjupersonerna ger uttryck för respektive uppfattning.

Efter genomgången av kategorierna redogörs för hur kategorierna hänger samman med varandra utifrån de aspekter som förekommer och som är gemensamma för samtliga kategorier, men som får olika betydelser och innebörd beroende på sammanhanget.

10.2 Förståelsekategorier

10.2.1 Försiktighet och beskattning

Kategoriens fokus

I denna kategori ses redovisningen som något som ska ge en försiktig bild av företagets verksamhet samt ligga till grund för beskattningen. Det som karakteriserar kategorin är att intervjupersonerna genomgående betonar att redovisningen ska vara så försiktig som möjligt och att det redovisade resultatet ska vara så bra som möjligt ur ett skattemässigt perspektiv. I de fall valmöjlighet ges ska alltid det mest försiktiga alternativet väljas, vilket innebär att tillgångar ska undervärderas och skulder ska övervärderas samt att det är bättre att redovisa intäkter så sent som möjligt och kostnader så tidigt som möjligt.

Detta innebär att försiktighetsprincipen som grundläggande princip inom redovisningen är den princip som intervjupersonerna anser vara den princip man ska följa. Även om intervjupersonerna är införstådda med att andra principer existerar, och att dessa ibland också är viktiga att argumentera utifrån, så är det ändå försiktighetsprincipen som är den viktigaste och som de framförallt anser ska styra redovisningen.

Intervjupersonerna framhäver att detta ofta innebär att man inte redovisar bästa möjliga bild av verksamheten för det aktuella året, utan hellre skjuter de positiva effekterna på framtiden så att det efterföljande år ser ut som det går bättre. Det framkommer även tydligt bland intervjupersonerna att de vill ha ett jämnt resultat och inte för stora slag, det ska se ut som man går lite bättre för varje år. Trots att intervjupersonerna förespråkar att intäkter ska redovisas så sent som möjligt och kostnader så tidigt som möjligt så anser de att ett jämnt resultat uppnås mellan åren eftersom de redovisar likadant varje år. Genom att redovisa försiktigt ett år ser det ut som om man går bättre efterföljande år.

”Försiktighetsprincipen leder till ett jämnt resultat där man visar att man går lite bättre hela tiden.”

Intressenter samt grundläggande principer

Denna kategori karakteriseras av att de viktigaste intressenterna av redovisning är kreditgivare, främst i form av banker, samt landets skattemyndighet. Intervjupersonerna anser att alla typer av kreditgivare generellt sett är mer intresserade av mer försiktig finansiell information än av mindre försiktig information. Eftersom den externa finansiella informationen anses ha som huvudsakligt syfte att tjäna som beslutsunderlag för kreditgivare tillgodoses detta behov bäst av försiktig information, vilket de anser uppnås genom att försiktighetsprincipen följs.

Även skattemyndigheten i respektive land är en viktig intressent. Synen på att skattemyndigheten är en viktig intressent varierar mellan intervjupersonerna, beroende på vilket land intervjupersonen arbetar i och hur starkt sambandet är mellan redovisning och beskattning. I de fall samband föreligger mellan redovisning och beskattning, eller samband historiskt sett har förelagat men sedan börjat luckras upp eller upphävts, anses skattemyndigheten i respektive land utgöra en viktig intressent. Skattemyndigheten anses då, ensam eller tillsammans med kreditgivare, utgöra den i särklass viktigaste intressenten. Intervjupersonerna i denna kategori anser att redovisningen upprättas i syfte att tillgodose lokala skattekrav och att syftet med den redovisning som upprättas är att få fram ett bra beskattningsbart resultat, vilket följande citat visar.

”Eftersom det finns ett samband mellan redovisning och beskattning finns det alltid ett skattetänk, eftersom skatt är viktigt i företaget. Detta slår även igenom i rapportering till koncernredovisning.”

”Ibland när vi blir tillsagda att redovisa på ett visst sätt enligt IFRS hör vi av våra lokala revisorer att så får vi inte göra i juridisk person på grund av skatteregler och då får skattereglerna företräde framför IFRS. Eftersom vi inte vill ha skillnad i koncernrapporteringen rapporterar vi de siffror vi har i juridisk person.”

”Det är definitivt ett skattetänk som slår igenom vid tillämpning av IFRS. Vi vill inte ha skillnader mellan koncernrapportering och juridisk person. I annat fall slår IFRS igenom i juridisk person och det vill vi inte. Vi ska vara en god skattebetalare, men inte för god.”

Även om intervjupersonerna i denna kategori är medvetna om att det är IFRS som ska styra anser de att det är svårt att efterleva eftersom skattereglerna i praktiken tar över. Sambandet mellan redovisning och beskattning påverkar därmed även hur transaktionen redovisas och rapporteras till koncernredovisningen.

Vissa intervjupersoner påtalar att eftersom det tidigare förelagat ett samband mellan redovisning och beskattning valdes den redovisningslösning som var mest fördelaktig ur ett skatteperspektiv, men efter att sambandet luckrats upp är det IFRS som styr redovisningen. Det är svårt att argumentera för att en lösning baserad på lokala skatteregler skulle kunna rymmas inom IFRS. Vissa intervjupersoner anser dock att de lokala skattereglerna är viktigare att följa än IFRS och därför låter de skattereglerna slå igenom även i koncernredovisningen, oavsett om de anser att det är förenligt med IFRS eller inte. De anger att de inte direkt tar ställning till om det rymms inom IFRS eller inte.

Samtliga intervjupersoner i denna kategori är överens om att de vill ha så få justeringar som möjligt mellan lokala finansiella rapporter och rapportering enligt IFRS. I de fall en viss redovisning väljs lokalt, därför att det är fördelaktigt skattemässigt, slår detta igenom även vid tillämpning av IFRS, eftersom man vill slippa skillnader och därmed även slippa redovisning av uppskjuten skatt. Detta trots att intervjuerna behandlat redovisning enligt IFRS och den redovisning som ingår i koncernredovisningen.

De intervjupersoner som anser att redovisningen ska vara försiktig framhäver att skattemyndigheten i deras respektive land är en viktig, i vissa fall till och med den viktigaste, intressenten. Att skattemyndigheten i respektive land är en viktig intressent behöver dock inte alltid sammanfalla med att redovisningen ska vara försiktig. Det framhålls till exempel att ett försiktigt synsätt ibland kan vara till nackdel ur skattemyndighetens perspektiv, till exempel gällande intäkter och avsättningar. I vissa fall kan det till och med vara så att skattemyndighetens önskan strider mot en försiktig redovisning. Det råder en blandad uppfattning av vad som då är viktigast, att tillämpande försiktighetsprincipen eller att tillgodose landets skattemyndighet i syfte att slippa tvister.

Synsättet att försiktighetsprincipen är viktigast framträder hos samtliga intervjupersoner i denna kategori. Under genomförandet av intervjuerna ombads för säkerhets skull respektive respondent att tydliggöra om detta var en syn de hade när de upprättade redovisningen enligt IFRS och/eller enligt lokala regler. De svarade då att de inte gjorde någon åtskillnad på detta utan försiktighetsprincipen var viktigast oavsett.

”Försiktighetsprincipen är alltid viktig att följa inom redovisningen, oavsett om IFRS tillämpas eller ej. Det är bättre med mer försiktig redovisning än mindre försiktig.”

Utöver försiktighetsprincipen framhävs även realisationsprincipen som en viktig princip. De flesta intervjupersonerna i denna kategori anser att försiktighetsprincipen och realisationsprincipen ofta används tillsammans som argument när en transaktion ska avspeglas i redovisningen. Realisationsprincipen anser de hänger samman med försiktig redovisning. Intervjupersonerna har dock inte någon bra definition av vad realisationsprincipen innebär, men deras uppfattning kommer tydligast till uttryck i samband med redovisning av intäkter, se mer om detta nedan.

Normer och normgivning

En annan viktig aspekt som framförs av intervjupersonerna i denna kategori är att dagens normer, IFRS, är allt för teoretiska. De går längre och längre bort från försiktighetsprincipen. Med teoretiska menar de att de är alldeles

för omfattande i antal sidor, att de är svåra att ta till sig och förstå samt att de är för långt ifrån verkligheten eftersom de inte behandlar de specifika transaktioner som förekommer inom Volvo.

”IFRS är omfattande i antalet sidor. Normerna är för abstrakta och för dåligt anpassade till verkligheten. Det saknas regler för vår verklighet.”

Att normerna är för abstrakta kommer bland annat till uttryck i att det saknas exempel anpassade till verkligheten och att det är mycket man inte får svar på. Intervjupersonerna anser att både IFRS och FPP innehåller för generella principer som kräver för mycket egna bedömningar för att vara tillämpbara, om det som står där över huvud taget går att förstå. Att IFRS och FPP i hög grad är principbaserade leder till att valfriheten ökar och detta kan i sin tur leda till att redovisningen inte är tillräckligt försiktig. Fast å andra sidan anser de att eftersom det finns utrymme för bedömningar så finns det även utrymme att återspegla transaktionen på ett försiktigt sätt. Men det intervjupersonerna gav uttryck för var att alla kanske inte tillämpar försiktighetsprincipen i samma utsträckning. Mindre detaljerade normer kan alltså innebära att försiktighet tillämpas i olika grad, eftersom det finns utrymme för egna bedömningar.

”IFRS innehåller en blandning av principer, detaljer och regler som man inte tycker om eftersom man inte alltid kommer till en försiktig lösning.”

Det är tydligt att intervjupersonerna anser att både IFRS och FPP innehåller mycket text och att det skulle ta för lång tid att ta hänsyn till allt detta. Skulle allt följas skulle man inte hinna med att arbeta med verksamheten.

”Jag jobbar mer med verksamheten och affären än med regler, dessutom har vi för mycket annat att göra istället för att läsa FPP när en redovisningsfråga ska lösas.”

Dessutom anser intervjupersonerna att det är alldeles för mycket förändringar inom IFRS. Alla dessa förändringar är omöjliga att ta till sig. Med tanke på mängden normer och den ständiga förändringstakten är det svårt att hänga med i alla förändringar som sker. Även om man inte är berörd av alla förändringar måste det finnas en medvetenhet om vad som gäller i samband med att nya transaktioner inträffar. Vissa delar av IFRS anses omöjliga att tillämpa och vissa delar går inte att förstå.

”Det är omöjligt att tränga undan allt det gamla och ta till sig det nya. Oftast är det ont om tid och man har för lite tid och för lite förståelse

för att kunna tillämpa nyheterna. Man måste ha mycket förståelse och bakgrundsinformation för att förstå IFRS och FPP och det har inte jag och inte andra som arbetar med redovisning heller. Fördelen är att vi inte är berörda av allt, men vi måste ändå förstå det mesta för att kunna avfärda det vi inte är berörda av.”

Dels är normerna komplexa, dels är det hög förändringstakt. Det är därför svårt att hänga med i alla förändringar och dessutom kanske man inte är berörd av dem just då.

”FPP är bra och vi får ofta mycket information om nya regler, men om man inte är berörd av dem just då hinner kunskapen försvinna innan transaktionen inträffar. Det är för mycket fokus på nya normer och man tappar greppet om det som gäller nu.”

”Att följa IFRS känns inte alltid rätt. Vi gör det men vi tycker inte det visar vad det borde visa. Men så länge informationen är försiktig är det bra.”

Istället anser intervjupersonerna att normerna ska vara anpassade till verkligheten som den ser ut inom Volvo. De anser även att normerna ska ha större inslag av försiktighet för att inte överdriva hur verksamheten går. Återigen framhävs vikten av att det är bättre att visa ett försiktigt resultat idag, för att sedan framåt kunna visa att det går bättre – istället för tvärtom. Även om intervjupersonerna i denna kategori riktar kritik mot IFRS som normer framkommer ändå tydligt att de aktivt läser och försöker sätta sig in i IFRS, framförallt genom FPP, och att de aktivt tolkar normerna på så sätt att det leder till försiktig redovisning.

Flera intervjupersoner i denna kategori pratar om en avvägning mellan kostnaden för att tillämpa standarden, kontra den nytta det ger att ta fram och presentera informationen. Generellt sett framförs att kostnaderna för att följa IFRS är större än den nytta det ger. Med höga kostnader avsåg de främst kostnader internt i organisationen i form av system, kompetens och arbetstid.

”Ingen jättegrej för Volvo att införa IFRS, men när nya regler kommer ifrågasätter jag kostnad kontra nytta. Detta gäller även synen på kvartalsrapportering. Vilken nytta gör det att utvärdera varje kontrakt varje kvartal?”

”IFRS är omfattande och man kan inte följa allt. Vissa delar inom IFRS behöver inte följas och vilka dessa delar är framgår av FPP. Det är alltid viktigt att se på kostnad kontra nyttoperspektiv.”

Intervjupersonerna i denna kategori karakteriseras även av att de anser att det är för mycket verkligt värde på många områden och att alla pratar om verkliga värden. De ställer sig frågande till vem som är intresserad av verkliga värden.

”Verkliga värden strider mot alla idéer om att den finansiella informationen ska vara försiktig.”

Intäkter och avsättningar

När det gäller förståelse av redovisning av intäkter är det framförallt realisationsprincipen som kommer till uttryck. Det anges även att realisationsprincipen ger en försiktig redovisning. Intervjupersonerna anser att man ska iakttä försiktighet när det gäller redovisning av intäkter. De menar att försäljning av en vara, lastbil, ska redovisas vid försäljningstillfället, det vill säga när lastbilen levereras tillika när fakturering sker. Att redovisa intäkten vid denna tidpunkt anser intervjupersonerna krävs enligt realisationsprincipen, eftersom de anser att intäkten är realiserad i samband med leverans och fakturering. I samband med att en lastbil levereras sker även fakturering. De anser då att intäkten ska redovisas vid denna tidpunkt till det fakturerade beloppet. För eventuella kvarstående åtaganden ska avsättning göras.

”I samband med försäljningstillfället, det vill säga vid leverans, har vi gjort vårt och då är intäkten realiserad.”

Samtliga intervjupersoner i denna kategori är dock medvetna om de principer som gäller inom Volvokoncernen med avseende på de lastbilar som säljs med återköpsåtaganden eller garanterade restvärden och att dessa i vissa fall ska redovisas som operationell leasing, vilket innebär att intäkten redovisas linjärt fram tills att återköpsåtagandet löper ut. Detta anser de är en försiktig redovisning, jämfört med att redovisa intäkten vid försäljning, men de har svårt att förstå att det ska redovisas så. De anser att det inte är någon uthyrning och att periodisering av intäkten strider mot realisationsprincipen eftersom intäkten är realiserad redan vid leverans och fakturering. Alternativt anser de att intäkter ska redovisas när avtalet löper ut. I samband med dessa typer av transaktioner framhäver intervjupersonerna behovet av tydligare och mer detaljerade normer.

”De säger att det är uthyrning men jag kan inte förstå hur och varför.”

Om det nu finns framtida åtaganden som är så stora att de inte kan beaktas genom avsättningar anser intervjupersonerna att intäkten i så fall ska redovisas först när åtagandet löper ut, det vill säga att man ska senarelägga redovisning av intäkten till denna tidpunkt istället för att redovisa intäkten linjärt.

Individerna i denna kategori anser att samtliga bedömningar är svåra att göra. Utgör till exempel försäljningen en operationell leasing där intäkten ska redovisas linjärt, eller bedöms väsentliga risker ha övergått till köparen så att kvarstående åtaganden ska redovisas som en avsättning?

Intervjupersonerna anser även att det är svårt att avgöra vad som är att hänföra till försäljning av vara respektive vad som utgör utförande av tjänst, när ett kontrakt innehåller båda delarna. Detta anser de har blivit svårare de senaste åren eftersom varor och tjänster hänger ihop mycket mer nu än tidigare. Inom Volvo har det blivit vanligare att man ”*boundlar*” varor och tjänster, det vill säga att man slår samman varor och tjänster i ett och samma kontrakt och säljer det som en helhet till kunden.

”Det viktigaste i dessa situationer, och även i andra situationer, är att intäkten inte redovisas för tidigt.”

När det gäller redovisning av tjänsteuppdrag anser intervjupersonerna att det är förenat med svåra bedömningar när man ska avgöra vid vilken tidpunkt, och till vilket belopp, intäkten ska redovisas. När det gäller tjänsteuppdrag som sträcker sig över flera år är det väldigt svårt att uppskatta när tjänsten kommer att utföras och då anser samtliga intervju personer i denna kategori att vinstavräkning ska ske vid den tidpunkt kontraktet löper ut. Detta eftersom det är svårt att uppskatta utfallet för varje enskilt kontrakt. Man vet aldrig om kostnaderna för att fullfölja kontraktet överstiger intäkterna för detsamma och därför anser intervjupersonerna att vinstavräkning ska ske först när kontraktet löper ut.

”Jag vill redovisa intäkten i sin helhet när serviceavtalet löper ut.”

Intervjupersonerna framhåller även svårigheten att hålla isär vad som hör till redovisning av intäkter, det vill säga periodisering av inkomster – respektive vad som ska redovisas som avsättning för framtida åtaganden. Alla försäljningstransaktioner är sammankopplade med fortsatta åtaganden som måste hanteras i redovisningen. Det är svårt att göra bedömningen av restvärdes- och återköpsåtaganden, garantier samt tillhörande serviceavtal. I vilka situationer ska periodisering av inkomsten ske respektive när ska en avsättning för dessa typer av åtaganden redovisas? Detta påverkar även var posterna redovisas i resultaträkningen. I de fall transaktionen bedöms utgöra ett operationellt leasingavtal redovisas intäkten tillika omsättningen linjärt över avtalsperioden, men i de fall bedömning görs att väsentliga risker överförs till köparen redovisas värdet av hela transaktionen som är att hänföra till varuförsäljning som intäkt tillika omsättning. Kvarstående åtagande, till exempel garanterade restvärden, redovisas som en avsättning som i resultaträkningen redovisas som en kostnad vid en tidpunkt, inte som en intäktsreduktion och inte heller linjärt som avskrivningar.

När det gäller avsättningar kännetecknas denna kategori av att det är viktigt att avsättningar görs utifrån försiktighetsprincipen. Det bästa är att göra avsättningen så tidigt som möjligt. Så fort man har en indikation på att det finns ett framtida åtagande ska en avsättning redovisas.

”Jag vill sätta av för alla risker. Även bra med generella reserver.”

”Det viktiga när det gäller redovisning av intäkter och redovisning av avsättningar är att det är en försiktig bedömning som ger ett jämnt resultat utan stora slag. Det är viktigt att alla kostnader kommer med men inte lika noga med intäkterna. Vill heller inte ha några stora avsättningar kvartalsvis.”

Det är en genomgående uppfattning att avsättningen ska redovisas som om värsta tänkbara utfall kommer att inträffa. Det är bättre att redovisa en för hög avsättning som sedan löses upp, än tvärtom. Dessutom framhävs vikten av att ha buffertar som kan lösas upp i dåliga tider. Intervjupersonerna motiverade detta med att det måste vara bättre att sätta av för mycket än för lite.

”När man gör höga avsättningar i början ser det ut som man går bättre längre fram när det faktiska utfallet blir lägre och delar av avsättningen kan lösas upp.”

De anser alltså att det är bättre att ta i för mycket än för lite. Det är även svårt att uppskatta beloppet för en avsättning, det vill säga vilka delar som ska ingå i en avsättning, och då anser de att det är bättre att ta med för mycket än för lite.

”Bättre att få pengar över än att komma och säga att det var för lite.”

”Det är alltid bra med lite extra reserver, att ha en buffert helt enkelt.”

”Avsättningarna ska vara övervärderade snarare än undervärderade.”

Samtidigt som denna syn på försiktighet är genomgående i denna kategori framför vissa intervjupersoner i kategorin även risken med en sådan redovisning.

”Om 80 bolag gör en miljon för stora avsättningar så blir det 80 miljoner för mycket totalt.”

Utöver att försiktighetsprincipen är tydligt framträdande i denna kategori framförde vissa intervjupersoner försiktighet ur ett skattemässigt perspektiv

och att man inte ska redovisa en avsättning för tidigt eftersom det kan bli skattemässiga problem med att den inte är avdragsgill. I samband med detta framfördes vikten av att ta hänsyn till eventuella skattetvister och för att undvika tvist är det bättre att vänta med avsättningen.

”Det är viktigt att ur ett skattemässigt perspektiv vara försiktig vid redovisning av avsättningar och inte redovisa dem för tidigt eftersom vi kanske inte får avdrag för dem skattemässigt.”

Denna uppfattning framförs speciellt när det gäller den så kallade goodwillgarantin, garanti utöver lagstadgad garanti. Här är flera intervjupersoner tveksamma till att över huvud taget göra en sådan avsättning. Tveksamheten består i att de inte vågar göra den eftersom Volvo inte enligt lag är skyldigt att ge kunderna denna garanti och att den därför kanske inte är juridiskt giltig samt att det är tveksamt om en sådan avsättning accepteras skattemässigt.

Sammanfattningsvis karakteriseras denna kategori av att redovisningen ska vara så försiktig som möjligt och att det är bättre att tillgångar undervärderas, skulder övervärderas och att intäkter redovisas så sent som möjligt samt att avsättningar redovisas så tidigt som möjligt och värderas enligt sämsta tänkbara utfall.

Det kan konstateras att intervjupersonerna i denna kategori indikerar en hög förståelse av redovisning. Deras uppfattning sammanfaller dock inte med den övergripande synen inom IFRS, nämligen att det är den ekonomiska substansen av transaktionen som ska avspeglas i redovisningen och att man inte ska tillämpa överdriven försiktighet. Istället ligger betoningen på stark försiktighet. Figur 10.2 sammanfattar kategorin och dess aspekter.

Förståelsekategori:	Försiktighet och beskattning
Fokus i kategorin:	Betoning på att redovisning ska ske utifrån att man iakttar försiktighet och att redovisningen ska ge en försiktig bild av de transaktioner som avspeglas i redovisningen.
Aspekter av kategorin:	
Vem redovisningen är till för	Underlag för kreditgivare samt underlag för beskattning.
Viktig princip vid upprättande av finansiella rapporter	Försiktighetsprincipen och realisationsprincipen.
Normer och normgivning, åsikt om IFRS idag (de lege lata)	Alltför teoretiskt och inte anpassat till praktiken. För mycket principbaserat samt för mycket värdering till verkligt värde.
Normer och normgivning, önskemål om hur det borde se ut (de lege ferenda)	Mindre teoretiska normer och istället ska hänsyn tas till hur det ser ut i praktiken, inget verkligt värde och mer tydliga och försiktiga regler.
Tidpunkt för redovisning av intäkt (vara respektive tjänst) samt värdering av intäkt	När intäkten är realiserad. Vara vid leverans/fakturering till fakturerat belopp eller när samtliga åtaganden löpt ut. Tjänst när avtalet löpt ut, till fakturerat belopp.
Tidpunkt för redovisning av avsättning samt värdering av avsättning	Så tidigt som möjligt. Värdering enligt sämsta tänkbara utfall.

Figur 10.2 Sammanfattning av kategorin Försiktighet och beskattning.

10.2.2 Ekonomisk substans

Kategorins fokus

Individer i denna kategori ser redovisningen som något som ska avspegla den ekonomiska substansen av de transaktioner som sker i verksamheten. Kategorin kännetecknas av att intervjupersonerna tydligt framhäver vikten av att förstå den ekonomiska innebörden av transaktionen och att denna sedan ska avspeglas i redovisningen. Utöver betydelsen att förstå den ekonomiska innebörden av transaktionen framhäver de även vikten av att förstå den juridiska innebörden och sätta sig in i de avtal som ligger till grund för transaktionen. Dock är det den ekonomiska innebörden som ska avgöra redovisningen. De anser att den juridiska formen är en del i att den ekonomiska substansen av transaktionen som bedöms. För att kunna ta ställning till hur en transaktion ska avspeglas i redovisningen måste man alltså bedöma såväl den juridiska som den ekonomiska innebörden av transaktionen. Det är först när detta skett som man kan ta till sig och tillämpa den standard som ska avspegla transaktionen, inte tvärtom. När en transaktion ska redovisas måste bedömningar först ske avseende vad som är den ekonomiska substansen av transaktionen för att den transaktionen ska kunna avspeglas i redovisningen.

Intervjupersonerna betonar vikten av att bedöma om transaktionen består av olika delar som ska separeras när de avspeglas i redovisningen, eller om helheten av transaktionen ska redovisas. Dessutom krävs en bedömning av om flera transaktioner hänger ihop och ska redovisas tillsammans. Det är svårt att avgöra vad som hänger ihop respektive vad som ska anses utgöra separata delar. Detta är viktiga bedömningar eftersom det påverkar redovisningen. Här skiljer sig den juridiska formen ibland åt från den ekonomiska substansen. Ibland utgör ett avtal en transaktion, ibland utgör ett avtal flera transaktioner, ibland utgör flera avtal flera transaktioner och ibland utgör flera avtal en transaktion. Även om det innebär en rad bedömningar anser intervjupersonerna i denna kategori att genom att avspegla den ekonomiska substansen leder det till en bättre redovisning än att strikt redovisa efter juridisk form och bedöma avtal för avtal separat från varandra.

Intressenter samt grundläggande principer

Individerna i denna kategori är tydliga med att den finansiella informationen tas fram främst i syfte att tjäna som beslutsunderlag för kapitalmarknaden och med kapitalmarknaden avser de framförallt aktiemarknaden. Men även långivare framförs som en viktig intressent och ibland till och med den viktigaste.

”Det är inte vanligt med nyemissioner inom Volvo, istället sker kapitalanskaffning via lån från banker. Därför är långivare en viktig intressent och borde vara den viktigaste intressenten enligt IASB.”

Flera av intervjupersonerna framför liknande uppfattning samtidigt som de anger att redovisningen syftar till att tjäna som beslutsunderlag för aktiemarknaden.

”Syftet är att producera finansiell information som investerare på aktiemarknaden kan ha nytta av.”

Denna kategori karaktäriseras av att det är den grundläggande principen ekonomisk innebörd framför juridisk form som framhävs som den mest centrala. Detta innebär att intervjupersonerna anser att det är den ekonomiska substansen av transaktionen som ska avspeglas i de finansiella rapporterna, *substance over form*. Denna princip som grund för redovisningen är det som karaktäriserat denna kategori tydligast.

Ytterligare en princip som många hänvisar till i denna kategori, utöver principen ekonomisk innebörd framför juridisk form, är matchningsprincipen. Med matchningsprincipen avser intervjupersonerna att inkomster och utgifter som hör ihop ska redovisas som intäkter respektive kostnader i samma period. Om det till exempel finns en utgift som inte anses ha en tillhörande inkomst ska utgiften redovisas som kostnad i den period som utgiften uppstår och inte periodiseras utifrån någon tidpunkt som anges i ett kontrakt. Precis som i föregående kategori framhävs dock att det är viktigt att uppnå ett jämnt resultat med lite ökning varje år och inte ha för stora slag i resultatet mellan rapporterade perioder.

”Det är viktigt att den ekonomiska substansen av transaktionen avspeglas men det är dessutom viktigt att det hela tiden ser ut som vi går lite bättre.”

Dessutom anger intervjupersonerna i denna kategori att de anser att många principer behövs inom redovisningen och att den ena principen inte utesluter den andra. Även försiktighetsprincipen nämndes av flera intervjupersoner i kategorin, men inte att man ska vara överdrivet försiktig utan istället att denna princip ska tillämpas samtidigt som övriga principer tillämpas. De anser att det ligger i sakens natur att principer måste tillämpas parallellt och det är sällan som principerna kolliderar med varandra. Men vissa principer anses viktigare än andra och då är det principen *substance over form* och matchningsprincipen som nämns.

Normer och normgivning

Intervjupersonerna i denna kategori anser att redovisningsnormgivningen har gått från enkla kortfattade regler i svensk lag till att bli väldigt omfattande inom IFRS. Volvo har ”alltid” haft sin finanshandbok, FPP, som anger Volvo GAAP och alla bolag är skyldiga att följa FPP. Oavsett vilket regelverk som ligger bakom är det alltid Volvo GAAP som ska följas.

”Egentligen funderar jag inte så mycket på om det är svensk lag, Redovisningsrådets rekommendationer, normer från Bokföringsnämnden, IFRS eller US GAAP som ska följas. Det är alltid FPP som ska följas och FPP är uppdaterad utifrån aktuella regelverk.”

Samtliga intervjupersoner i denna kategori anser att alla normer är för detaljerade och omfattande, vilket gör att det är lätt att missa de delar man är berörd av. Även om relevanta delar anges i FPP måste man läsa vissa delar i IFRS för att förstå. FPP är inte så detaljerad och fångar därför inte upp allt. Ibland är det lika lätt att läsa direkt i standarden istället för i FPP och ibland måste man läsa standarden för att förstå innebörden av det som anges i FPP. Såväl värderingsreglerna som upplysningskraven är omfattande, ibland finns det tolkningar utöver FPP som kan vara bra att ta del av.

”Finns många normer och tolkningar att ta del av, vilket är viktigt för att känna att man är på den säkra sidan. Detta innebär omfattande och detaljerade textmassor att ta sig igenom.”

Även om intervjupersonerna anser att normerna är detaljerade och omfattande tycker de ändå att det finns utrymme för bedömningar. De anser att detta är positivt, eftersom de då kan tillämpa standarden utifrån den faktiska transaktionen och tolka normen och anpassa den till aktuella förutsättningar. Intervjupersonerna vill ha så lite detaljregler som möjligt, inga tolkningsmeddelanden från IFRS Interpretation Committee (IFRIC) utan istället ha möjlighet att göra egna bedömningar.

Intervjupersonerna anser också att det uppstår en konflikt mellan idén om att ha principbaserade normer och att omfattande vägledning ges ut, framförallt av revisionsbyråerna, vilket begränsar tolkningsutrymmet. Frågan är vem det är som ska ha tolkningsutrymmet. Det borde ligga på tillämparna i form av företagen så att man inom Volvokoncernen kan göra sina tolkningar och ange dem i FPP, inte på internationella revisionsbyråer.

”Man ska inte tvingas till att tillämpa tolkningar från revisionsbyråerna, vilket man indirekt måste i praktiken. Tolkningsutrymmet ligger därför inte hos tillämpande företag utan hos de större revisionsbyråerna, vilket är fel.”

Dessutom anser intervjupersonerna i denna kategori att reglerna är för teoretiska och svåra att förstå. Även om tolkningsutrymme finns begränsas det av att det är svårt att förstå vad man har rätt att göra och det är svårt att applicera IFRS på faktiska transaktioner.

”Normerna är inte alltid skrivna för vår typ av verksamhet, därför är de svåra att applicera på vår verksamhet.”

Det framkommer också att det är viktigt att redovisningsfrågorna väcks i tid och att normer verkligen tillämpas. Detta gäller oavsett hur normerna är utformade.

”I många fall löses redovisningsfrågor utan att fundera på det. Man ser inte att det är ett problem och därför funderar man inte på innebörden av transaktionen och därför inte heller hur normerna ska appliceras på transaktionen. Om frågan identifieras i ett sent skede skyller man på komplicerade normer.”

Intervjupersonerna anser även att det är viktigt att i tid få reda på hur nya normer ska tolkas och tillämpas inom Volvokoncernen, i syfte att få till stånd en enhetlig tillämpning. De anser därför att det är viktigt att nyheter och tolkningar kommuniceras i tid.

”Ibland kommuniceras redovisningsnyheter för sent till organisationen. Att få informationen i samband med bokslut är för sent eftersom nyheterna ska tillämpas redan från första kvartalet.”

I samband med detta påtalas även vikten av att det finns en gemensam lösning inom koncernen för hur en redovisningsfråga ska lösas så att inte liknande transaktioner avspeglas på olika sätt. Det framförs från flera intervjupersoner i denna kategori att det finns risk för olika tillämpning eftersom Volvos verksamhet är spridd i hela världen. Det finns alltid en risk att man löser frågorna lokalt och med hjälp av lokala revisorer.

”Även om lokala revisorer ska revidera enligt IFRS och FPP finns det situationer då lokala revisorer tolkar IFRS på sitt sätt när vi löpande ställer frågor. Revisorerna har ofta en bestämd uppfattning utifrån juridiska formen framför ekonomisk substans, vilket jag inte gillar.”

Trots att viss kritik riktas mot IFRS framförs ändå att det är positivt med harmonisering av redovisningsnormer. Detta är inte minst till fördel i samband med analys av företag, när man gör due diligence.

”Det är lättare att enas och komma till beslut när det är samma redovisningsregler i grunden.”

Dessa personer anser att det är nödvändigt med ett gemensamt regelverk, det är inte hållbart i längden med olika normer världen över samtidigt som företag i allmänhet och Volvo i synnerhet arbetar mer och mer globalt. Men även om intervjupersonerna är positiva till harmonisering anser de ändå att det finns en rad svårigheter.

”Tanken med harmonisering är god men det är svårt att få igenom i praktiken. Kulturen spelar in mycket. Det vi tar för givet i vårt land är inte lika givet i alla länder. Det tar till exempel tio dagar i ett land att få reda på om en kund kan betala eller inte. Detta fångar vare sig IFRS eller FPP upp. Då måste normerna bygga på principer så man kan göra egna bedömningar även om det är svårt.”

Som exempel på svårigheter med att uppnå harmonisering nämns också hur vissa termer och begrepp ska tolkas. Till exempel om en standard anger att man ska beakta sannolikheten så varierar uppfattningen av vad sannolikt egentligen betyder.

”När jag diskuterar innebörden av termen sannolikt med kollegor internt har vi alltid olika uppfattning av vad som avses, det vill säga när är något sannolikt respektive när är det inte det.”

Tidigare system – med landsspecifika regler – hade både fördelar och nackdelar och det har även IFRS, som anses utgöra ett principbaserat regelverk.

”Är det svenska regler som innan så hade vi tolkningsföreträde. Det är svårare att hävda Volvo GAAP nu eftersom IFRS finns i hela världen. Lokala bolag och revisorer ska inte tolka IFRS, därför är FPP mycket viktig. IFRS är principbaserat, vilket innebär en fördel eftersom tolkningsmöjligheterna är många men det är även tufft att många tolkningar möjliggörs. Det är svårt att upprätthålla ett principbaserat system. Svårt att eliminera missbruk och därför uppnås inte syftet med harmoniserade normer.”

Intervjupersonerna ser även fördelar med att IFRS blir mer och mer spritt över världen och att skillnaderna mellan lokal GAAP och IFRS därmed blir mindre. Detta minskar risken för att lokala tolkningar infiltreras i IFRS och minskar även kostnaderna för framtagande av finansiell information. Några intervjupersoner i denna kategori hade dock en motsatt uppfattning.

”När det var svenska regler som styrde följde bolagen och revisorerna runt om i världen bättre vad som stod i FPP. Detta eftersom de inte själva hade någon uppfattning om de svenska reglerna utan att läsa FPP. Däremot när det gäller IFRS, som blir mer och mer spritt i världen, så anser man lokalt att man kan IFRS utan att läsa FPP och det kan leda till att IFRS tolkas på olika sätt.”

Ytterligare ett citat visar att det är svårt att anpassa sig till IFRS på grund av att det finns andra redovisningsprinciper lokalt och det krävs i många fall stora anpassningar för att följa IFRS.

”Vi får till exempel inte göra avsättningar lokalt. Det krävs en stor anpassning för att förstå och följa IFRS som kräver avsättningar i vissa situationer. Jag vet att jag måste göra det men jag vet också att många struntar i det.”

Några intervjupersoner kommer även in på själva övergången till IFRS och menar att vid övergången märktes inga större skillnader jämfört med tidigare. De anser att det egentligen inte blivit vare sig enklare eller svårare redovisning efter att IFRS infördes eftersom de inte märkt någon skillnad.

”Egentligen har det inte blivit mer komplicerat efter övergången till IFRS. Däremot har omvärlden blivit det. Har idag produkter och tjänster som vi inte hade för ett antal år sedan och då måste redovisningen anpassas efter det. Blir verkligheten mer komplex blir redovisningen det per automatik. Vi säljer inte bara lastbilar idag. Då krävs principbaserade normer.”

Intäkter och avsättningar

Denna kategori kännetecknas av att intervjupersonerna tydligt och detaljerat beskriver redovisning av intäkter och avsättningar. De anser att detaljer är avgörande för att beskriva redovisningen av de transaktioner som finns inom Volvo. De detaljer som intervjupersonerna avser är detaljer i transaktionerna och förstå den ekonomiska substansen av dessa. Att intervjupersonerna poängterar vikten av detaljer för att förstå den ekonomiska substansen visar en förmåga att diskutera och förstå transaktionerna och hur de ska avspeglas i de finansiella rapporterna.

Intervjupersonerna framhäver tydligt att det är den ekonomiska substansen av transaktionen som ska ligga till grund för redovisning av de transaktioner som sker. Intervjupersonernas uppfattning av hur intäkter och avsättningar ska redovisas sammanfaller med de beskrivningar som anges i Volvos årsredovisning, IFRS och FPP. Intervjupersonerna hänvisar dock inte direkt till dessa dokument, utan beskriver utförligt hur de ser på redovisning av dessa transaktioner.

När det gäller redovisning av intäkter anser intervjupersonerna att den första frågan är hur transaktionen ska delas upp i olika delar. Försäljning av en lastbil innehåller fler delar än bara leverans av en lastbil. I ett och samma kontrakt finns ofta serviceavtal inkluderat, garantiåtaganden samt åtagande om återköp eller garanterade restvärden. Serviceavtalet och garantiåtaganden måste brytas ut från kontraktet och redovisas separat. Serviceavtalet ska redovisas enligt bestämmelserna om tjänsteuppdrag och garantiåtaganden måste redovisas separat i enlighet med reglerna om avsättningar. Sedan återstår lastbilen som måste bedömas tillsammans med återköpsåtagandet eller det garanterade restvärdet. Detta är samtliga intervjupersoner överens om. I samband med detta måste en bedömning ske av själva försäljningen av lastbilen – är den att bedöma som en försäljning av vara eller är det ett uthyrningskontrakt, leasingkontrakt, där Volvo är leasegivare? Även om denna princip tillämpats i många år inom Volvo är flertalet intervjupersoner i kategorin överens om att det är svåra bedömningar som måste göras och även om det finns vissa typer av standardkontrakt måste ändå individuella bedömningar ske. Ju svårare det är att förstå substansen av transaktionen, desto svårare är det att avspeglade transaktionen i redovisningen.

”Transaktionerna har blivit mer och mer komplicerade över tid där varor och tjänster paketeras som en helhet till kunden men i praktiken är det flera delar. Detta medför många svåra redovisningsfrågor som är svåra att förstå.”

”Kan inte längre bara titta på den juridiska formen utan måste tänka mer risk. Vilken risk finns? När övergår risken från Volvo till kund? Tidigare fakturerades bilen när den hade fyra hjul och då redovisades även intäkten. Har varit olika tidpunkter som varit trigger för intäktsredovisning och tidpunkten för att redovisa intäkter har mer och mer flyttats från bandet. De senaste åren har triggern varit väldigt långt ifrån de fyra hjulen på bandet.”

Det som ligger till grund för bedömningen av om en transaktion lever upp till att redovisas som intäkt vid försäljningstillfället, eller inte, hänger framförallt på om riskerna förknippade med transaktionen övergått från Volvo till kunden. De risker som är förknippade med transaktionen är garanterade restvärden eller avtal om återköp. För att transaktionen ska kunna redovisas som en försäljning krävs det att väsentliga risker övergått till köparen, i annat fall måste inkomsten periodiseras eller avsättning redovisas för kvarstående risker. Bedömning måste ske om väsentliga risker övergått, vilket är svårt. Om väsentliga risker inte har övergått ses inte transaktionen som en försäljning utan som en uthyrning där prestationen mot kund bedöms utföras successivt, varför intäkten redovisas linjärt över avtalets längd fram till den period som återköpsavtalet kan nyttjas. När kontraktet löpt ut har

hela intäkten inklusive vinsten redovisats och då vet man om kunden nyttjar återköpsavtalet eller inte. I dessa fall är det alltså fråga om inkomstperiodisering, inte avsättning. Intäktsredovisningen hänger även samman med när en tillgång kan bokas bort från balansräkningen. Intervjupersonerna anser att kriterierna för intäktsredovisning och bortbokning hänger ihop.

Fram till att återköpsavtalet har löpt ut kvarstår tillgången i Volvos balansräkning och redovisas som en materiell anläggningstillgång där avskrivningar sker ner till ett bedömt restvärde. Även för den materiella anläggningstillgången förekommer svåra bedömningar. Anskaffningsvärdet sammanfaller med värdet på varulagerposten, vilket vid denna tidpunkt inte är svårt att bedöma. Avskrivningar ska sedan ske över nyttjandeperioden ned till ett bedömt restvärde, vad man tror att tillgången är värd när nyttjandeperioden är slut, det vill säga ett framtida nettoförsäljningsvärde. Detta framtida nettoförsäljningsvärde behöver inte vara detsamma som det restvärde som anges i avtalet med kunden.

Det framtida försäljningsvärdet ska bedömas dels vid försäljningstidpunkten, dels löpande under avtalsperioden. Om det framtida nettoförsäljningsvärdet ändras är det redovisade värdet på materiella anläggningstillgången för högt eller för lågt. Är det redovisade värdet för lågt görs ingen justering. Om det redovisade värdet däremot är för högt är det svårt att avgöra vilken åtgärd som ska ske. Täcker den förutbetalda intäkten nedgången, ska avskrivningarna ökas framåt, ska en nedskrivning ske eller en kombination av dessa åtaganden? Detta uppfattar samtliga intervjupersoner som svårt och de är inte helt övertygade om vad som ska göras vid varje sådant tillfälle och därför vet de inte heller om de gör rätt.

”Om framtida nettoförsäljningsvärde ändras är det svårt att bedöma hur detta ska hanteras i redovisningen. Finns oredovisade vinster som förutbetalda intäkter, ska avskrivningarna öka framåt i tiden, ska en nedskrivning ske eller kanske en kombination av detta? Jag vet inte.”

Det framförs även att detta sätt att hantera lastbilsförsäljning i redovisningen är svårt att kommunicera internt bland alla involverade parter.

”Alla inom företaget pratar inte samma språk, det vill säga alla pratar inte i redovisningstermer.”

Detta anser intervjupersonerna ibland är ett problem internt, till exempel när de internt kommunicerar med dem som arbetar med logistik. De som arbetar med logistik pratar i termer av bra flöden, vilket är deras målsättning.

”De som jobbar med logistik vill få flödet att fungera. Vi jobbar med olika målsättningar. De som arbetar med logistik kanske ändrar arbetssätt och leveransvillkor för att få varuflödet att fungera, få ett bättre flöde och uppnå en viss försäljning. Sedan kommer vi redovisare och har synen att lastbilen ändå inte är såld redovisningsmässigt. Alla ser inte till den ekonomiska innebörden och hur den påverkar redovisningen.”

I de transaktioner man bedömer att väsentliga risker har övergått till köparen vid försäljningstillfället redovisas transaktionen som försäljning av vara och sedan hanteras kvarstående risker genom avsättning och/eller redovisning som en eventalförpliktelse. Även dessa transaktioner innebär svåra bedömningar. Det gäller sannolikheten för framtida utflöde och om åtagandet därmed ska redovisas som avsättning, eventalförpliktelse eller inte alls samt värdering av åtagandet.

Den del som initialt ansågs utgöra en tjänst redovisas enligt principen successiv vinstavräkning. Detta innebär att intäkt ska redovisas när tjänsten gentemot kunden utförs. Fram till dess redovisas en avsättning för det serviceåtagande Volvo åtagit sig i samband med försäljningen av lastbilen. Det som anses svårt i första hand avseende servicekontrakt är att bedöma vad som är vad. Normalt säljs en lastbil med utökad garanti, det vill säga garanti utöver lagstadgad garanti, och service. Det svåra är att avgöra hur mycket som hör till vad och vid vilken tidpunkt och till vilket belopp intäkten ska redovisas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att först är det en svår bedömning att dela upp transaktionen i relevanta delar. Efter det återstår att avspegla respektive del i redovisningen utifrån aktuell IFRS.

När det gäller avsättningar är alla intervjupersoner i denna kategori överens om att en avsättning ska redovisas om sannolikheten för att reglering av förpliktelsen är större än 50 %.

”En avsättning ska redovisas när det är mer än 50 % sannolikhet att vi kommer att reglera åtagandet. Jobbar alltid utifrån att det är mer sannolikt att det inträffar än att det inte gör det.”

I vissa situationer kan det vara svårt att avgöra om det finns ett befintligt åtagande till följd av inträffad händelse och sedan svårt att bedöma sannolikheten för reglering. I nästa steg ska en värdering ske och även det är problematiskt. I vissa situationer – till exempel vid omstruktureringar – sker värdering post för post, omstrukturering för omstrukturering.

Här är det relativt enkelt att avgränsa vad som hör till omstruktureringsplanen och vad som är hänförligt till respektive omstrukturering. När det gäller garantiåtaganden värderas istället avsättningen utifrån ett så kallat väntevärde, baserat på historik, vilket innebär att garantiåtaganden värderas kollektivt.

Intervjupersonerna framhåller att redovisning av avsättningar är svårt då det kräver många bedömningar i olika steg. Först gäller det att identifiera att man har ett åtagande till följd av den inträffade händelsen, sedan ska sannolikheten för infriande bedömas och en avgränsning ska göras mellan avsättning, eventalförpliktelse eller ingen redovisning alls. Slutligen ska en värdering av åtagandet ske. Vissa avsättningar är svårare att värdera än andra. I många fall, till exempel när det gäller garantier, finns historiska erfarenheter och statistik som underlag för värderingen. Men om det gäller till exempel en ny lastbilmodell finns inte denna erfarenhet. Vissa typer av avsättningar som inte är frekvent återkommande har ännu större inslag av bedömningar. Därutöver tillkommer ibland ytterligare en parameter i värderingen och det är om garantin kommer att falla ut i annan valuta än bolagets funktionella valuta. Vilken kurs ska användas i dessa fall – är det kursen på balansdagen eller bedömd kurs när avsättningen förväntas förfalla till betalning? Oavsett typ av åtagande är samtliga respondenter överens om svårigheten med att värdera avsättningar.

”Det finns alltid stor osäkerhet i avsättningar. Det ligger i sakens natur och det blir aldrig rätt. Det är bara fråga om mer eller mindre rätt.”

I samband med redovisning av avsättningar poängterades även behovet av att tillämpa matchningsprincipen. Det är viktigt att intäkter och kostnader som hör ihop redovisas i samma period.

”Har jag tagit intäkten måste jag se till att alla kostnader som hänger ihop med samma kontrakt redovisas i samma period såsom kommission, återköpsåtaganden och garantier.”

Sammanfattningsvis visar intervjupersonerna i denna kategori på en hög förståelse. De har argument för hur tillämpning av normerna sker beskrivs utförligt. Figur 10.3 är en sammanfattning av kategorin och dess aspekter.

Förståelsekategori:	Ekonomisk substans
Fokus i kategorin:	Betoning av att den ekonomiska substansen ska avspeglas, måste förstå vad transaktionen innebär och vad den ekonomiska substansen är för att kunna bedöma hur den ska avspeglas i redovisningen.
Aspekter av kategorin:	
Vem redovisningen är till för	Underlag för kapitalmarknaden, främst aktiemarknaden, samt underlag för långivare.
Viktig princip vid upprättande av finansiella rapporter	<i>Substance over form</i> och matchningsprincipen.
Normer och normgivning, åsikt om IFRS idag (de lege lata)	Alltför teoretiskt och ibland för detaljerat. Bra när det ges utrymme för egna bedömningar.
Normer och normgivning, önskemål om hur det borde se ut (de lege ferenda)	Principbaserade normer som ger utrymme för egna bedömningar och att anpassning kan ske till aktuell transaktion.
Tidpunkt för redovisning av intäkt (vara respektive tjänst) samt värdering av intäkt	Vara när väsentliga risker och förmåner överförs till köparen och tjänst i takt med att tjänsten utförs.
Tidpunkt för redovisning av avsättning samt värdering av avsättning	Avsättning när det är mer än 50 % sannolikhet för framtida utflöde och till det mest sannolika beloppet.

Figur 10.3 Sammanfattning av kategorin Ekonomisk substans.

10.2.3 Regellydnad

Kategorins fokus

I denna kategori ses redovisning som något som ska upprättas i enlighet med en mängd regler. Intervjupersonerna i denna kategori kännetecknas av att de gör som de blivit tillsagda att göra. Hänvisning sker till att FPP och/eller relevant standard ska följas. Vissa intervjupersoner anger att redovisningen ska följa det som står i FPP och vissa intervjupersoner anger att redovisningen ska ske utifrån den standard som är tillämplig i respektive situation. Vissa av intervjupersonerna hänvisar till såväl FPP som relevant IFRS. De hade dock inte så många argument för sina ståndpunkter. När följdfrågor ställs för att få fram argument hänvisas enbart till FPP och/eller IFRS.

Intressenter samt grundläggande principer

Intervjupersonerna i denna kategori anser att syftet med att de finansiella rapporterna upprättas är att de ska vara ett underlag för koncernledningen och att redovisningen som upprättas ska användas internt i organisationen för att mäta hur bra respektive enhet går. Syftet med den redovisning som rapporteras från dotterföretagen till moderföretaget är att det är ett underlag som koncernledningen behöver, men det finns egentligen inte så tydligt angivet varför moderföretaget efterfrågar det de gör.

”Om representanterna på moderbolaget får det de vill ha så är de nöjda och då kommer de inte och frågar efter annan information och därför är det viktigt att rapportera det de säger att de vill ha så får vi inga frågor.”

Vad informationen sedan används till anser vissa intervjupersoner att de inte får någon information om. Det de märker är att information används för att styra och utvärdera de rapporterade enheterna, det vill säga den finansiella informationen används framförallt för intern styrning inom koncernen. De rapporterade enheterna utvärderas och tilldelas sedan resurser utifrån denna finansiella information.

De intervjupersoner som anser att redovisningen är till för intern styrning anger att det inom Volvo finns en nära koppling mellan den interna och externa redovisningen och på grund av det vet de inte vilken information som används i vilket syfte. De anser att de rapporterade enheterna blir utvärderade efter de siffror som rapporteras och att det är mellanchefer tillsammans med koncernledningen som utvärderar enheten.

Vissa intervjupersoner i denna kategori anser även att den finansiella informationen tjänar som beslutsunderlag för kapitalmarknaden och då oftast i kombination med att den även används av koncernledningen.

”Eftersom IASB anger detta, så måste det väl vara så som den finansiella informationen ska användas.”

Dessa personer anger även att de inte vet varför investerarna har nytta av den finansiella informationen, eftersom de inte tror att investerarna vare sig förstår eller orkar läsa en omfattande IFRS-årsredovisning.

”Finns ingen på kapitalmarknaden som förstår en IFRS-årsredovisning, men IASB anger att de finansiella rapporterna upprättas för kapitalmarknaden och det kan jag inte förstå.”

Som grundläggande princip är intervjupersonerna av uppfattningen att de viktigaste principerna är ekonomisk innebörd framför juridisk form, substance over form, samt matchningsprincipen. Anledningen till att de anser att detta är de viktigaste grundläggande principerna anges av en individ på följande sätt, vilket är representativt för samtliga individer i denna kategori.

”Principerna substance over form och matchningsprincipen är väl de viktigaste principerna för det är väl det som anges i FPP och IFRS som de viktigaste principerna? Därför följer jag principerna men vad de innebär vet jag inte.”

Något ytterligare har intervjupersonerna inte att framföra utan hänvisar enbart till vad de tror att FPP och IFRS anger som de viktigaste principerna. Någon motivering till varför dessa anses vara de viktigaste, eller någon förklaring till innebörden av dem, kunde de inte ge.

Precis som i de båda tidigare kategorierna ansåg intervjupersonerna i denna kategori att det är viktigt att resultatet utvecklas jämnt mellan olika perioder och inte fluktuerar för mycket mellan åren. Eftersom redovisningen används som underlag internt är det viktigt att resultatet utvecklas på detta sätt över tid och att det ständigt blir lite bättre. Det är därför viktigt att tillämpningen av redovisningsnormerna leder till detta.

Normer och normgivning

Kännetecknande för denna kategori är att normerna är alldeles för teoretiska och abstrakta att förstå. Samtidigt anser intervjupersonerna att de inte behöver förstå eftersom det alltid finns någon annan att fråga.

”Vi behöver inte kunna dessa delar för det finns specialister att fråga inom Volvo.”

Ibland slår de upp saker i FPP eller frågar någon inom koncernen som de vet kan redovisningsreglerna. I annat fall frågar de lokala revisorer och det framhålls att det är alltid tryggt att fråga dessa eftersom de kan alla regler. I samband med detta poängterar intervjupersonerna att de inte alltid ingått i Volvokoncernen och innan de gjorde det följde de inte IFRS utan andra regler, även då gick de till revisorerna för att fråga hur de skulle redovisa. Det viktigaste är att reglerna följs. Intervjupersonerna önskar att redovisningsnormerna var enklare skrivna och lättare att tillämpa i praktiken samt innehöll fler exempel. Även FPP borde innehålla fler exempel för att man lättare ska kunna ta till sig och tillämpa bestämmelserna.

”Redovisningsreglerna är vad de är, inte så mycket att göra åt. De finns där och vi gör som vi blir tillsagda att göra.”

”Vi följer det de säger att vi ska följa. Det kommuniceras att vi ska följa IFRS genom FPP. I vissa fall sägs det att IFRS tillåter olika principer, men det märker vi inte av för FPP anger vilken vi ska följa och då följer vi den.”

Intervjupersonerna i denna kategori karaktäriseras av en viss passivitet när det gäller vilka normer de följer. De är inte alltid insatta i vilka regler som gäller. De följer FPP eftersom de vet att de måste göra det.

”Jag vet inte vilka regler vi egentligen följer, har alltid använt mig av FPP och då läser jag inget annat. Jag förstår inte allt som står där men jag gör som det står.”

Intervjupersonerna framför även att det inte spelar någon roll vilka regler som följs, eftersom redovisningsfrågorna upptäcks för sent och då hinner man ändå inte göra något.

”Eftersom redovisningsfrågorna ofta upptäcks för sent löses många frågor utan att reflektera över vilka regler som tillämpas eller borde tillämpas.”

Intäkter och avsättningar

När det kommer till frågan när och hur intäkter och avsättningar redovisas karaktäriseras kategorin av att de inte själva behöver kunna allt utan de kollar alltid i FPP och om de inte hinner det, eller inte förstår, finns det alltid någon att fråga som har svaret på hur redovisningsfrågan ska lösas.

”Även om vi arbetar med dessa transaktioner varje dag behöver vi inte förstå allting för det finns alltid någon annan att fråga och så redovisar vi så som de säger att det ska vara.”

När följdfrågor ställs under intervjuerna, i syfte att få reda på vad de intervjuade har för argument för att redovisa en transaktion på ett visst sätt, så hänvisar de enbart till FPP och/eller IFRS. Inte heller de principer som de anser är styrande inom redovisning används som argument. Intervju-personerna i denna kategori visar därför inte på någon specifik förståelse avseende när intäkter och avsättningar ska redovisas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att denna kategori kännetecknas av att det är svårt att utläsa om intervju-personerna förstår transaktionerna och IFRS eller inte. Hänvisning sker enbart till gällande regler, utan att några argument framförs för vad de betyder. Figur 10.4 sammanfattar kategorin och dess aspekter.

Förståelskategori:	Regellydnad
Fokus i kategorin:	Redovisningen ska följa FPP och/eller standard. Behöver inte tänka eller förstå, tittar bara i FPP. Har inte direkt några preferenser utan hänvisning sker främst till FPP.
Aspekter av kategorin:	
Vem redovisningen är till för	Underlag för koncernledningen, hur bra/dåligt vi arbetar samt underlag för kapitalmarknaden.
Viktig princip vid upprättande av finansiella rapporter	<i>Substance over form</i> och matchningsprincipen.
Normer och normgivning, åsikt om IFRS idag (de lege lata)	Alltför teoretiskt och för dåligt anpassat till praktiken. Behöver inte förstå för vi kan fråga någon annan.
Normer och normgivning, önskemål om hur det borde se ut (de lege ferenda)	Anpassat till praktiken med praktiska exempel.
Tidpunkt för redovisning av intäkt (vara respektive tjänst) samt värdering av intäkt	Enligt FPP/standard.
Tidpunkt för redovisning av avsättning samt värdering av avsättning	Enligt FPP/standard.

Figur 10.4 Sammanfattning av kategorin Regellydnad.

10.2.4 Gamla hjulspår

Kategorins fokus

I denna kategori är redovisning något som ska fortsätta upprättas på det sätt som alltid skett. Kategorin kännetecknas av att intervjupersonerna återkommande hänvisar till att de gör såsom de alltid gjort. De presenterar inte alltid argument för varför de gör på ett visst sätt, utan hänvisar till att de gör på samma sätt som tidigare. I vissa situationer liknar denna kategori den föregående, Regellydnad, såtillvida att vissa intervjupersoner är inne på att de följer IFRS och FPP. Det som skiljer kategorin Gamla hjulspår från Regellydnad är att intervjupersonerna inte alls är lika tydliga med hänvisningen till regelverken i form av IFRS och FPP, utan istället hänvisar till att de gör så som de tidigare gjort och att de inte är förändringsbenägna.

Intressenter samt grundläggande principer

Intervjupersonerna i denna kategori anser att den finansiella informationen framförallt tjänar som underlag för beskattningen och som beslutsunderlag för kreditgivare och för intern utvärdering av koncernledningen. Intervjupersonerna var även tydliga med att de tillämpar samma redovisningsprinciper som tidigare och att de även rapporterar på det sätt de tidigare gjort. Helst vill de inte ha för stora variationer i siffrorna mellan perioderna för då kommer det bara en massa frågor. Så länge det rullar på som tidigare är det bra.

”Vi tar fram den information som vi har fått instruktioner om att ta fram och rapporterar in det i systemet. Ibland återkommer någon och har frågor men det är inte ofta. Så länge vi gör som vi tidigare gjort kommer vanligtvis inga frågor. Sedan blir vi utvärderade enligt detta och något annat märker vi inte av att den ekonomiska informationen används till. Det är bara toppskiktet som är intresserade av detta.”

De viktigaste grundläggande principerna som utkristalliseras i denna kategori är matchningsprincipen, realisationsprincipen samt försiktighetsprincipen. Även här framkommer vikten av att följa de principer som tidigare dominerat redovisningen, nämligen just dessa tre. Försiktighetsprincipen framhölls som viktig men matchningsprincipen var den som framhölls mest.

”Försiktig redovisning är bättre än icke försiktig redovisning, så har det alltid varit.”

”Linjär periodisering är bra för då får man en bra matchning, så säger alla och har alltid sagt.”

”Försiktighets- och matchningsprincipen är viktigast. Viktigt att allt matchas samma månad så att det blir jämna resultat.”

Ett viktigt syfte med den redovisning som upprättas är att få fram ett beskattningsbart resultat. Anledningen till detta är att det i flera länder på något sätt föreligger ett samband mellan redovisning och beskattning. Även om det inte finns ett samband mellan redovisning och beskattning i samtliga länder så har det gjort så förr i tiden. En av intervjupersonerna uttrycker det på följande sätt.

”Förr fanns en mycket starkare koppling mellan redovisning och beskattning. Det är svårt att vänja sig av med det. Det kommer att ta tid, därför fortsätter vi som vi har gjort.”

Normer och normgivning

Intervjupersonerna i denna kategori anser att normerna blir mer och mer komplicerade och att det var mycket bättre förr med färre normer. Normerna blir dessutom mer och mer teoretiska, så var det inte förr, då kunde man göra lite mer som man ville. Men egentligen behöver man inte sätta sig in i allt, eftersom man kan fortsätta göra det man tidigare gjort.

”Vi behöver inte tänka på vad det är för regler, vi bara gör som vi alltid gjort. Sedan är det alltid någon högre upp som fångar upp det för de vet vad vi ska följa. Vi sitter i praktiken och kan därför inte fundera på en massa regler.”

Även i denna kategori poängteras att de inte alltid ingått i Volvokoncernen. Eftersom transaktionerna är desamma som innan förstår de inte varför de ska redovisa dem annorlunda bara för att de har nya ägare. Och eftersom de inte förstår det, fortsätter de redovisa som de tidigare gjort.

”Fortsätter vi som vi gjorde innan vi blev uppköpta av Volvo vet vi att vi gör rätt för det har alltid varit rätt att göra så.”

Vissa intervjupersoner märker av att redovisningsnormerna blir mer och mer styrande och att till och med vissa transaktioner styrs av vad de redovisningsmässiga effekterna blir. Detta är verkligen inte önskvärt och så var det aldrig förr i tiden. Intervjupersonerna är också överens om att de inte ska behöva kunna mer nu än tidigare. Det är omöjligt att sätta sig in i och förstå allt, därför är det bättre att fortsätta redovisa på samma sätt som tidigare. Det framkommer även att de som arbetar praktiskt med redovisningen inte behöver känna till och förstå alla normer eftersom normerna är för teoretiska. De önskar att normerna istället skulle vara mycket enklare och tydligare samt mer anpassade till hur det ser ut i praktiken.

Några av intervjupersonerna anser att FPP är bra men att de i praktiken inte hinner läsa och sätta sig in i allt som står där. Dessutom måste de förhålla

sig till lokala regler. Även om de vet att de ska följa IFRS i första hand för att sedan anpassa till lokala regler så är det svårt.

”Vi vet inte alltid vad vi följer men förhoppningsvis är det inte så stora skillnader.”

”Ibland följs FPP på mitt lands sätt för att få så lite avvikelser som möjligt mellan rapportering och legal GAAP. Bara för att något ändras inom IFRS ändras inte det lokala regelverket och därför vill vi fortsätta göra som vi har gjort.”

Intäkter och avsättningar

De argument som används i denna kategori för redovisning av intäkter och avsättningar är att de gör som de alltid gjort. När följdfrågor ställs under intervjun – i syfte att få intervjupersonerna att precisera vad de menar – framkommer inte många argument till varför de gör på ett visst sätt, utan bara att de gör så eftersom de alltid gjort så. Hur intäkter och avsättningar redovisas varierar i denna kategori beroende på vad de alltid gjort. Vissa intervjupersoner anger principen som de tillämpat innan de ingick i Volvokoncernen. Vissa av intervjupersonerna hänvisar till de normer som tillämpas i juridisk person och vissa till de principer som ska tillämpas i koncernen och då sker i vissa fall även hänvisning till FPP.

Den vanligaste uppfattningen avseende redovisning av intäkter i denna kategori är att intervjupersonerna anser att intäkten ska redovisas vid försäljningstillfället, det vill säga då lastbilen levereras tillika faktureras. Prestationen som ska utföras är leverans och fakturering och därför är intäkten realiserad vid denna tidpunkt.

”Intäkten ska redovisas vid leverans, så har vi alltid redovisat, varför skulle det ändra sig helt plötsligt?”

Vid samma tidpunkt redovisas även kostnaderna för lastbilen, vilket intervjupersonerna anser vara i överensstämmelse med gällande normer, vilket följande citat visar.

”Vid leverans- tillika faktureringstidpunkten redovisas även kostnaderna för lastbilen. Intäkter och kostnader ska matcha varandra, vilket sker vid en sådan redovisning – och så har det alltid varit.”

Vissa intervjupersoner anser att intäkten ska redovisas när lastbilen registreras på ägaren. Det är den princip som tillämpas i juridisk person och så har försäljning av lastbilar alltid redovisats. När lastbilen registreras på en ny ägare är intäkten realiserad. Varför ska annan redovisning tillämpas

om transaktionen är oförändrad? Den del som tillhör tjänsteuppdrag ska redovisas i takt med att tjänsten utförs, för att matchas mot de utgifter som uppstår.

Ytterligare synsätt som förekommer i denna kategori är att återköpsåtaganden och restvärdesgarantier ska beaktas när en lastbil säljs.

”Fattar inte varför vi inte kan vinstavräkna vid leverans. Det ska vi göra i juridisk person och det har vi tidigare gjort i koncernen. Vi har fullgjort vår prestation i och med leverans. Resten gör vi avsättning för. Det har inte ändrat sig bara för att vi tillämpar andra redovisningsregler.”

Vissa intervjupersoner i denna kategori anser att väsentliga risker inte övergått förrän återköps- och restvärdesåtaganden löpt ut och i dessa situationer periodiseras intäkten linjärt över avtalsperioden. Samtidigt redovisas linjära avskrivningar på lastbilen, vilket är helt i enlighet med matchningsprincipen. Redovisningen är förenad med en rad svåra bedömningar kopplade till när väsentliga risker övergår, men eftersom denna princip tillämpats i många år inom Volvokoncernen anser intervjupersonerna i denna kategori att de har bra rutiner för hur dessa transaktioner ska redovisas.

”Denna modell för intäktsredovisning har tillämpats i många år inom Volvokoncernen, så det fortsätter vi med.”

Den delen som tillhör tjänsteuppdrag anser intervjupersonerna ska redovisas när tjänsten utförs. Ibland är det svårt att bedöma detta, varför det är bättre att vänta tills kontraktet löper ut. Det innebär en bra och försiktig redovisning.

Vissa intervjupersoner anser att hela intäkten som är hänförlig till tjänsteuppdrag ska redovisas vid fakturering eftersom detta är förenligt med matchningsprincipen, vilket följande citat visar.

”Vi fakturerar löpande och då ska intäkten redovisas vid fakturering i enlighet med matchningsprincipen.”

Flera intervjupersoner i denna kategori kommer även in på hantering av tjänsteuppdrag som går med förlust. Det är alltid så att vissa kontrakt går med vinst och vissa med förlust.

”Tidigare kunde man se till helheten, om vissa går med vinst och vissa med förlust behövde avsättning inte ske för de tog ut varandra. Det var bättre förr då vi tittade på totalen av vinst- och förlustkontrakt

och såg om de tillsammans ger förlust och i sådana fall gjorde en avsättning. Nu sägs det att vi måste bedöma kontrakten var för sig och det förstår inte jag, därför gör jag som tidigare.”

Intäkter hänförliga till tjänsteuppdrag redovisas i takt med att tjänsten utförs. Även detta innebär svåra bedömningar, gällande när servicen kommer att utföras. Här finns en historik bakåt i tiden att titta på för att bedöma dagens redovisning. Dels historik utifrån faktiskt utfall av tidigare transaktioner, dels en historik i att principen varit densamma i många år.

Intervjupersonerna i denna kategori hänvisar till att avsättningar ska ske på samma sätt som tidigare. Detta används som argument både när det gäller vid vilken tidpunkt en avsättning ska redovisas och till vilket belopp.

”Det blir mer och mer teoretiska resonemang och fler och fler bedömningar vad gäller redovisning av intäkter och avsättningar, vad tillför det? Det har gått för långt med alla teoretiska diskussioner, man tappar logiken. Om vi inte får göra som vi gjort innan så tala om hur vi ska göra utan att sväva ut i det blå.”

Flera intervjupersoner i denna kategori framhäver att det är svårt att förstå vad avsättningar egentligen är nu för tiden. Förr användes alltid avsättningar kopplat till redovisning av tillgångar och om en tillgång hade minskat i värde, till exempel varulager och kundfordringar. Utöver det användes avsättningar av skatteskäl till olika reserver men numera används avsättningar till andra saker och det anses svårt att förstå när och varför en förändring skett. Dessa intervjupersoner anser att det var enklare och tydligare förr.

”Förr redovisade vi alltid avsättningar kopplade till varulager och kundfordringar. Nu är avsättningar något helt annat.”

Många av de intervjuade är av uppfattningen att avsättningen ska redovisas utifrån bedömningen sämsta tänkbara utfall, vilket ger en försiktig redovisning. Det är bättre att redovisa högre kostnader från början och att utfallet blir bättre, jämfört med att redovisa en för låg avsättning och sedan tvingas ta kostnader längre fram. De anger också, även det ur ett försiktighetsperspektiv, att det är bättre att redovisa en avsättning än en eventualförpliktelse.

Vissa av intervjupersonerna i denna kategori är av uppfattningen att avsättning ska ske utifrån det mest sannolika utfallet.

”Det har vi i många år blivit upplärda att göra, trots att vi anser att det bryter mot försiktighetsprincipen. Bättre att sätta av för allt.”

Utöver att försiktighetsprincipen framhävs anser vissa intervjupersoner att det är viktigt att tänkta på matchningsprincipen i samband med avsättningar och att tänkta hela vägen ut, så att matchningsprincipen tillämpas och inte nyckeltalen blir fel.

”Om vi gör avsättning för arbeten som inte är klara får vi avsättning men inte nedlagda timmar, vilket inte är bra för matchningen och inte heller för nyckeltal och vi vill inte ha några förändringar jämfört med tidigare.”

”Det är även viktigt att matcha rätt med avsättningar, rätt kostnader rätt bruttovinst. Om inte alla avsättningar kommer med får vi inte rätt bruttovinst. Vill inte heller att bruttovinsten ska dansa upp och ner mellan åren.”

När det gäller avsättningar framkommer även att intervjupersonerna anser att skatterätten ska styra redovisning av avsättningar. Historiskt sett anger de att de hamnat i skattemässiga tvister för att skattemyndigheten i landet ansett att avsättningen redovisats för tidigt. Intervjupersonerna anser därför att det är bättre att vänta med att redovisa avsättningen tills den blir tillåten skattemässigt så att man slipper tvister.

”Om vi väntar med att redovisa avsättningen är det bara bra för då blir det inga skattemässiga problem. Då är det heller ingen som klagar.”

Sammanfattningsvis kännetecknas denna kategori av förändringsobenägenhet och att redovisningen ska se ut så som den tidigare gjort. Figur 10.5 sammanfattar kategorin och dess aspekter.

Förståelsekategori:	Gamla hjulspår
Fokus i kategorin:	Följer det vi alltid har gjort.
Aspekter av kategorin:	
Vem redovisningen är till för	Underlag för beskattning, underlag för kreditgivning samt underlag för koncernledningen, hur bra/dåligt man arbetar.
Viktig princip vid upprättande av finansiella rapporter	Matchningsprincipen, realisationsprincipen och försiktighetsprincipen.
Normer och normgivning, åsikt om IFRS idag (de lege lata)	Alltför teoretiskt och för mycket normer, blir komplicerat att tillämpa. Normerna styr hur transaktioner ska genomföras, vilket inte är önskvärt. Vi är praktiker och då behöver vi inte förstå allt det teoretiska.
Normer och normgivning, önskemål om hur det borde se ut (de lege ferenda)	Enkla och tydliga normer som är anpassade till praktiken.
Tidpunkt för redovisning av intäkt (vara respektive tjänst) samt värdering av intäkt	Gör som vi alltid gjort, vilket varierar beroende på respondent, vanligtvis vid leverans avseende vara och vid fakturering för tjänst.
Tidpunkt för redovisning av avsättning samt värdering av avsättning	Gör som vi alltid gjort, vilket varierar beroende på respondent.

Figur 10.5 Sammanfattning av kategorin Gamla hjulspår.

10.2.5 System

Kategorins fokus

I denna kategori är redovisning något som sköts av systemen i koncernen. Kategorin kännetecknas av att intervjupersonerna ger uttryck för att de inte behöver förstå några redovisningsregler, eftersom det finns system som hanterar redovisningen. I samband med att intervjupersonerna svarat har följdfrågor ställts för att försöka få fram hur och vilka bedömningar som sker, men återigen hänvisar de till att det sköts av systemen.

Intressenter samt grundläggande principer

Intervjupersonerna i denna kategori anser att redovisningen främst tas fram i syfte att få fram ett beskattningsbart resultat och att redovisningen även tjänar som beslutsunderlag för kreditgivare.

Respondenterna i kategorin anser att matchningsprincipen är den viktigaste principen och systemet ser till att allt matchas. Även försiktighetsprincipen framhävs som en viktig grundläggande princip.

”Försiktighetsprincipen är väl den princip som är viktigast att följa? Systemet ser till att både försiktighetsprincipen och matchningsprincipen följs.”

Normer och normgivning

Hur intervjupersonerna anser att normerna är utformade är svårt att få fram, eftersom de anser att de inte behöver förstå dem. Dock ges visst uttryck för att normerna är för teoretiska, men samtidigt framgår att det inte spelar så stor roll eftersom de inte behöver förstå vad normerna anger och hur de ska tolkas.

”Kanske att normerna är för teoretiska men vi behöver inte sätta oss in i och förstå dem så därför spelar det inte så stor roll, allt sköts av våra system.”

Det framkommer även att det skulle vara bättre om normerna vore enklare. Genom de seminarier som hålls internt och de instruktioner som finns har intervjupersonerna en uppfattning av att normerna är komplexa, teoretiska och abstrakta och därför skulle det nog vara bättre om de vore enklare.

Intervjupersonerna i denna kategori anser även att FPP är för teoretisk och att det är svårt att få svar på eventuella frågor genom att läsa FPP.

”Jag frågar folk i stället för att använda FPP. Jag arbetar inte så ofta med FPP eftersom det är svårt att få svar på de praktiska frågorna. När jag öppnar FPP känns det som att öppna en teoribok.”

Även om intervjupersonerna uppger att de får information internt om nyheter etc. så anser de att dessa instruktioner kommer för sent, så de hinner inte beakta dem i det praktiska arbetet. Dessutom anser de att dessa instruktioner är för övergripande.

”Bekymren kommer när vi praktiskt ska tillämpa det och då hinner man ibland inte fråga. Tur att systemet fångar upp detta.”

Intäkter och avsättningar

Intervjupersonerna i denna kategori uppfattar inte redovisning av intäkter och avsättningar som något problem. Det vill säga de anser inte att det fanns några svårigheter i samband med redovisning av dessa transaktioner. De har svårt att se att det skulle finnas några redovisningsfrågor kopplade till dessa transaktioner. De anser att det kanske skulle kunna uppstå frågor i samband med beskattningen, men de kan inte ge några exempel på detta.

När en lastbil levereras sker även faktureringen och då redovisas intäkten i

systemet, varför några bedömningar inte behöver ske. Intervjupersonerna i denna kategori ifrågasätter varför inkomstperiodisering skulle vara ett problem. De ställer sig fundersamma till vilka problem som skulle kunna höra samman med inkomstperiodisering eftersom allt detta sköts via systemet. Deras uppfattning är att systemet får en signal om att lastbilen är såld och levererad och då genereras en faktura.

”När redovisa en intäkt från lastbilsförsäljning? Vet inte, måste väl ha med leverans att göra, hänger ihop med försäljningsredovisningen och det sköter systemet.”

”Allt sköts via våra system.”

Intervjupersonerna i denna kategori hänvisar återkommande till systemet och automatiseringar som finns i systemet. De anser att systemet är anpassat till äganderätten och att äganderätten övergår vid betalning.

”Kunden vill ha fakturan direkt för att kunna gå till banken och låna pengar. Kunden kommer sedan tillbaka och betalar. I samband med att faktura skrivs ut skapas en fordran på kunden i systemet. Detta är bra enligt matchningsprincipen och risken står Volvo fram tills att kunden hämtat bilen.”

Att redovisa intäkten vid fakturering anser intervjupersonerna är bra utifrån matchningsprincipen, eftersom kostnaderna redovisas samtidigt. Intervjupersonerna kan dock inte ange vilka kostnader som redovisas.

”Fokus är att det blir bra periodiseringar, det vill säga jämna periodiseringar. Vill inte ha stora förändringar mellan åren, och det sköter systemet.”

Även när det gäller avsättningar anser intervjupersonerna att det inte finns några svårigheter med redovisning av avsättningar och att det inte krävs några bedömningar. Information erhålls om avsättningarnas storlek och det är personer som arbetar med dessa delar i praktiken som lägger in informationen i en mall. Dessa personer vet från en period till en annan hur stora avsättningarna ska vara, sedan rapporteras detta in i systemet.

”Den mall som används för avsättningar och läggs in i systemet är styrd så att man inte kan göra fel.”

Från intervjupersonerna i denna kategori framkommer även att det viktigaste är att arbeta med systemen och bygga kontoklasser och moduler i systemen så att det blir enklare att fylla i. Fördelen är att mycket sköts per automatik i systemen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att denna kategori kännetecknas av att det inte finns några problem med redovisningen eftersom allt sköts av redovisningssystemen. Figur 10.6 sammanfattar kategorin och dess aspekter.

Förståelskategori:	System
Fokus i kategorin:	Behöver inte tänka på eller förstå hur transaktionen ska avspeglas, eftersom det sköts per automatik i systemet.
Aspekter av kategorin:	
Vem redovisningen är till för	Underlag beskattning samt underlag för kreditgivare.
Viktig princip vid upprättande av finansiella rapporter	Matchningsprincipen och försiktighetsprincipen.
Normer och normgivning, åsikt om IFRS idag (de lege lata)	Alltför teoretiskt, men vi behöver inte förstå, i övrigt ingen uppfattning.
Normer och normgivning, önskemål om hur det borde se ut (de lege ferenda)	Enklare, men spelar inte så stor roll eftersom vi inte behöver förstå.
Tidpunkt för redovisning av intäkt (vara respektive tjänst) samt värdering av intäkt	Sköter sig självt i systemet när fakturering sker.
Tidpunkt för redovisning av avsättning samt värdering av avsättning	Systemet sköter detta utifrån historik.

Figur 10.6 Sammanfattning av kategorin System.

10.2.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis visar intervjuerna att fem kategorier av förståelse av redovisning har identifierats. Det vill säga fem kvalitativt skilda sätt att se på redovisning. Dessa kategorier är Försiktighet och beskattning, Ekonomisk substans, Regellydnad, Gamla hjulspår samt System.

Kategorierna kännetecknas av ett antal aspekter. Samma aspekter förekommer i varje kategori, men med olika betydelse eller olika innebörd. Hur kategorierna förhåller sig till varandra, och den relativa betydelsen av de olika aspekterna inom respektive kategori, analyseras i nästa avsnitt

10.3 Relationer mellan kategorierna.

10.3.1 Aspekter

De framträdande aspekter som har identifierats i intervjumaterialet och som diskuterats i kategorierna är

- Vem redovisningen är till för
- Grundläggande redovisningsprinciper
- Normer och normgivning idag
- Önskemål om hur normer och normgivning borde se ut
- Tidpunkt för redovisning av samt värdering av intäkter
- Tidpunkt för redovisning av samt värdering av avsättningar

Nedan redovisas de relationer som finns mellan kategorierna, det så kallade utfallsrummet, där de olika kategorierna jämförs och ställs i relation till varandra utifrån respektive aspekt. Detta visar hur kategorierna identifierats och vad som kännetecknar kategorierna. Även om samma aspekter förekommit i samtliga kategorier är det förhållandet mellan aspekterna, innebörden och sammanhangen av aspekterna samt argumenten som framförs inom respektive aspekt som varit avgörande för vad som utgör varje enskild kategori.

10.3.2 Vem redovisningen är till för

Samtliga förståelsekategorier poängterar vikten av att redovisningsinformationen ska tillgodose den primära intressenten av redovisningen. Med det menar de att redovisningen ska tjäna som beslutsunderlag för den eller de som redovisningen är till för. Kreditgivare framkommer som en viktig intressent i samtliga kategorier förutom kategori 3 Regellydnad. Kreditgivaren ses dock aldrig som den enda intressenten, utan i samtliga kategorier är redovisningen till för mer än en intressent. I två av kategorierna var det kreditgivare och landets skattemyndighet som är de viktigaste intressenterna. Trots att samma intressenter framförs i de båda kategorierna framträder olika argument till varför de är viktiga och dessutom är det andra aspekter som skiljer sig åt i dessa kategorier, vilket leder till två olika kategorier, kategori 1 Försiktighet och beskattning respektive kategori 5 System.

I kategori 1 Försiktighet och beskattning poängteras tydligt att redovisningen ska ge en försiktig bild av verksamheten, vilket är viktigt för de primära intressenterna som anses vara kreditgivare och respektive lands skatte-

myndighet. Detta medan det i kategorin 5 System inte presenterades någon motivering till varför redovisningen skulle vara till för kreditgivare och landets skattemyndighet. Individerna i denna kategori hade inte några egentliga argument till varför dessa två grupper var de primära intressenterna utan det bara var så, vilket visar en större passivitet bland dessa individer jämfört med individerna i kategori 1. I kategori 1 framförs även kreditgivaren som mer viktig än landets skattemyndighet och i kategori 5 var förhållandet omvänt.

Även i kategori 2 Ekonomisk substans och i kategori 4 Gamla hjulspår är kreditgivare en av de intressenter som redovisningen anses vara till för. I dessa kategorier är det även andra intressenter som framhävs. I kategori 2 är det kapitalmarknaden, främst i form av aktiemarknaden, i kombination med kreditgivare och då mer specifikt i termer av långgivare, som är de viktigaste intressenterna. Fokus i denna kategori är externa intressenter, medan i kategori 4 framhålls de primära intressenterna bestå av en mix av externa och interna intressenter. Även i kategori 4 visar individerna vissa tecken på passivitet och det framförs inga direkta argument till varför dessa intressenter anses vara de mest primära, utan det hänvisas mest till att så har det alltid varit och därför är det fortfarande så.

Det är endast kategori 3 Regellydnad som inte framför kreditgivare som primär intressent. Istället framförs här koncernledningen och kapitalmarknaden som de primära intressenterna. Kapitalmarknaden motiveras med att det är denna som IASB anser vara den primära intressenten och att det därför är så, men det individerna mest märker av är att den finansiella informationen främst används internt. I kategori 2 Ekonomisk substans var det IASBs syn på primära intressenter som framförs, nämligen investerare och långgivare och andra kreditgivare.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det är mixen av intressenter, samt argumenten för varför respektive intressent är primär, som skiljer kategorierna åt.

10.3.3 Grundläggande redovisningsprinciper

Nästa aspekt som kännetecknar kategorierna är vilka grundläggande principer inom redovisningen som är centrala vid upprättande av finansiell information. Även denna aspekt är av avgörande betydelse för kategoriindelningen.

Individer i olika kategorier anger samma princip/principer men trots detta anses individerna tillhöra olika kategorier. Det beror på att det som kommer till uttryck i de olika aspekterna tillsammans formar en kategori. Individer i kategori 1 Försiktighet och beskattning, kategori 4 Gamla hjulspår samt

kategori 5 System poängterar vikten av försiktighetsprincipen. I kategori 1 och 4 framhävs även realisationsprincipen i kombination med försiktighetsprincipen. Realisationsprincipen förknippas ofta med inkomstperiodisering och har historiskt sett ansetts nära förknippad med försiktighetsprincipen och att intäkter inte ska redovisas förrän de är realiserade.

I kategori 4 och 5 framhävs även matchningsprincipen som en viktig princip. Matchningsprincipen är den mest framträdande principen i både kategori 4 och kategori 5 eftersom dessa individer anser att det är den viktigaste principen. Skälen till varför principerna är centrala skiljer sig dock åt, vilket skiljer individerna från varandra och formar olika kategorier. Individerna i kategori 4 anser att matchningsprincipen är mest dominerande eftersom det alltid varit så medan individerna i kategori 5 framförde skälet att systemen är uppbyggda utifrån matchningsprincipen.

I kategori 2 Ekonomisk substans och kategori 3 Regellydnad anses både *substance over form* och matchningsprincipen vara de primära grundläggande principerna, men precis som i föregående aspekt är det sammansättningen av aspekterna och argumenten för varför dessa grundläggande principer anses mest centrala som skiljer kategorierna åt. I kategori 3 framförs inte varför dessa principer är de mest centrala, utan individerna hänvisar till att de enligt gällande regelverk anses vara det. I kategori 2 däremot poängterades att det är denna princip som bäst återspeglar verksamheten.

10.3.4 Normer och normgivning idag

Denna aspekt klargör vad individerna tycker om nuvarande normer från IASB i mer generella termer. Aspekten återfinns i samtliga kategorier med delvis samma innebörd och delvis olika innebörd. I samtliga kategorier framförs att dagens normer från IASB är för teoretiska samt att normerna inte är anpassade till praktiken. Det finns för mycket normer, i vissa fall är de för detaljerade och totalt sett är de svåra att förstå.

Trots att samtliga individer är överens om att IFRS är för teoretiska skiljer sig ändå inriktningen på aspekten i sig åt. I kategori 1 Försiktighet och beskattning framkommer framförallt att det inom IFRS är för mycket värdering till verkligt värde, vilket de anser ger en icke försiktig redovisning. Kategori 1 anser även att normerna från IASB är för principbaserade, vilket kategori 2 Ekonomisk substans har motsatt uppfattning av. De senare anser nämligen att normerna är för detaljerade och att det är bra med mer principer eftersom detta ger utrymme för egna bedömningar och möjlighet att tillämpa normerna utifrån de transaktioner som förekommer.

Både kategori 1 Försiktighet och beskattning och kategori 3 Regellydnad anser att normerna är för dåligt anpassade till praktiken och att de därför är svåra att tillämpa i praktiken. Det som skiljer sig mellan kategori 1 och 3 är att individerna i kategori 3 anser att de inte behöver förstå normerna eftersom det bara är att följa dem och förstår de inte kan de fråga någon annan. Detta liknar det som kategori 5 System ger uttryck för, nämligen att normerna är för teoretiska men att de inte behöver förstå dem eftersom systemet ser till så att normerna efterlevs. Synen inom kategori 3 och 5 gällande denna aspekt liknar varandra och enbart sett utifrån denna aspekt är det svårt att skilja dem åt, men sett till samtliga aspekter som en helhet utkristalliserar tydligt de två olika kategorierna.

I kategori 4 Gamla hjulspår kännetecknas denna aspekt av att normerna är för teoretiska och omfattande, men att det teoretiska inte behöver förstås eftersom normerna ska tillämpas i praktiken. Individerna i denna kategori är tydliga med att framhäva att de vill fortsätta på samma sätt som tidigare, vilket ibland kan vara svårt eftersom de anser att normerna är för omfattande och styr hur transaktioner utformas och genomförs i praktiken.

10.3.5 Önskemål om hur normer och normgivning borde se ut

Intervjupersonerna ger tydligt uttryck för vad de anser om nuvarande normer och även hur de anser att normerna borde vara utformade. Synen på hur de uppfattar normerna kontra hur de anser att normerna borde se ut hänger väl samman.

Samtliga kategorier anser att normerna är för teoretiska. Detta innebär att flera kategorier önskar att normerna ska vara mindre teoretiska vilket kommer tydligt till uttryck i kategori 1 Försiktighet och beskattning. Kategori 4 Gamla hjulspår och kategori 5 System framhäver vikten av att normerna ska vara enklare, vilket kan liknas vid att normerna ska vara mindre teoretiska. Individerna i kategori 1 framhäver vikten av att värdering till verkligt värde inte ska tillåtas i normerna, vilket ger uttryck för en försiktig syn. Kategori 5 däremot visar även inom denna aspekt större inslag av passivitet, eftersom de samtidigt anger att det inte spelar så stor roll eftersom de inte behöver förstå. Detta trots att dessa individer fattar beslut i redovisningsfrågor på liknande sätt som övriga intervjupersoner.

Kategori 2 Ekonomisk substans skiljer sig tydligt från övriga kategorier även avseende denna aspekt. De tycker precis som övriga kategorier att det är viktigt att ge uttryck för hur normerna borde se ut, men betydelsen av hur de anser att normerna ska se ut skiljer sig åt jämfört med övriga kategorier. Individerna i denna kategori anser att normerna ska vara mer principbaserade och ge utrymme för egna bedömningar i syfte att kunna

anpassa redovisningen efter den verklighet som ska avspeglas. Och detta är även i överensstämmelse med vad de tycker om dagens normer, men med den skillnaden att de anser att dagens normer ibland är för detaljerade och ger för lite utrymme för egna bedömningar.

Kategori 3 Regellydnad anser att det krävs fler praktiska exempel i normerna så att reglerna blir lättare att följa. Detta framförs även i kategori 4 Gamla hjulspår och då i kombination med att reglerna ska vara enklare.

10.3.6 Tidpunkt för redovisning av samt värdering av intäkter

Två viktiga aspekter som har format kategoriindelningen är redovisning av intäkter och redovisning av avsättningar. Dessa aspekter har naturligt kommit fram i intervjuerna eftersom studien inriktades på dessa redovisningsområden. Det är framförallt dessa båda aspekter i relation till övriga aspekter som tydligt särskiljer kategorierna. Hur individerna ser på redovisning av intäkter och redovisning av avsättningar visar, tillsammans med övriga aspekter, vilken förståelse individerna har av redovisning – det vill säga vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning.

När det gäller tidpunkt för intäktsredovisning avseende varor och tjänster samt värdering av intäkter skiljer sig detta åt mellan kategorierna. Även argumenten för varför intäktsredovisningen ska ske på detta sätt skiljer sig åt. I kategori 1 Försiktighet och beskattning samt kategori 2 Ekonomisk substans hänger synen på när en intäkt ska redovisas väl samman med aspekten vilka grundläggande principer som anses vara gällande vid upprättande av finansiell information. Men både de grundläggande principerna och uppfattningen av när intäkter ska redovisas skiljer sig åt mellan dessa kategorier. I kategori 1 är fokus på försiktighetsprincipen och realisationsprincipen, medan i kategori 2 är det principen substance over form som är avgörande för när intäkter ska redovisas.

När det gäller försäljning av varor anser både kategori 1 Försiktighet och beskattning och kategori 4 Gamla hjulspår att intäkt normalt ska redovisas vid leverans. Argumenten till varför skiljer sig dock åt. I kategori 4 hänvisas enbart till att det är så man alltid gjort och därför ska det fortsätta vara så, medan i kategori 1 så är det förenligt med realisationsprincipen.

För övrigt är det inga kategorier som innebär samma tidpunkt för intäktsredovisning utan individerna mellan kategorierna anger olika tidpunkter. På ett sätt kan man se det som att kategori 2 Ekonomisk substans och kategori 3 Regellydnad anger samma tidpunkt för när intäkten ska redovisas, eftersom kategori 2 är i överensstämmelse med aktuell IFRS och kategori 3 hänvisar till FPP/standard. Individerna i kategori 3 anger dock inte tidpunkterna eller några argument utan hänvisar mer passivt till respektive norm.

10.3.7 Tidpunkt för redovisning av samt värdering av avsättningar

Den sista aspekten som kännetecknar kategorierna är tidpunkt för redovisning och värdering av avsättningar. Denna aspekt hänger precis som aspekten om intäkter samman med aspekten grundläggande principer. Hur man ser på redovisning av intäkter och avsättningar formar tillsammans med övriga aspekter den förståelse individerna har av redovisning.

Precis som för aspekten om intäkter ovan kan kategori 2 Ekonomisk substans och kategori 3 Regellydnad sägas ge uttryck för samma syn avseende redovisning av avsättningar, eftersom den syn som individerna i kategori 2 ger uttryck för sammanfaller med den syn som IASB ger uttryck för i aktuell standard och individerna i kategori 3 hänvisar till bestämmelserna i FPP och standard. Men individerna i den senare kategorin anger inte när och hur de anser att avsättningar ska redovisas, utan hänvisar enbart till att gällande normer ska följas.

Kategori 3 Regellydnad, kategori 4 Gamla hjulspår samt kategori 5 System liknar varandra såtillvida att individerna i dessa kategorier uppvisar viss passivitet och enbart hänvisar till FPP och/eller standard, tidigare redovisning respektive att systemet sköter det per automatik. Vad individerna i respektive kategori hänvisar till skiljer sig alltså åt, varför tre kategorier har identifierats istället för en. Det de hänvisar till är regelverk, historien respektive system, vilket påvisar olika förståelse av redovisning.

I kategori 3 finns en förståelse för att redovisningen grundas på normer, även om det inte sker någon hänvisning till innehållet i normerna. Individerna i kategori 4 hänvisar snarare till praxis än normer och ibland kan det vara en blandning av hänvisning till normer respektive praxis. Vid vilken tidpunkt och till vilket belopp en avsättning ska redovisas och värderas till varierar, vilket kan förklaras av att olika normer och olika praxis förekommer. Undantaget är kategori 5, som inte hänvisar till vare sig norm eller praxis och inte heller visar någon förståelse av att det är något problem med redovisning och värdering eftersom det sköts per automatik i systemet. Detsamma gäller även för aspekten om intäkter.

Det finns även likheter mellan individerna i kategori 1 och kategori 4 eftersom vissa individer i kategori 4 anser att avsättningar ska redovisas så tidigt som möjligt och värderas till maximalt belopp. Dock föreligger en tydlig skillnad mellan dessa kategorier och det är att i kategori 1 sker argumentation utifrån när avsättningen ska redovisas och till vilket belopp, medan i kategori 4 är fokus på att hänvisa till så som man tidigare redovisat och det är det som är avgörande, inte hur de egentligen ser specifikt på avsättningar.

10.3.8 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inom varje kategori förekommer aspekter som varit avgörande för att identifiera kvalitativt skilda sätt att se på redovisning. Samma aspekter förekommer inom samtliga kategorier men har inom respektive kategori olika betydelser eller innebörder. Vad som kännetecknar respektive kategori och hur aspekterna och kategorierna förhåller sig till varandra har redogjorts för ovan. I nedanstående figur sammanfattas dessa kategorier och aspekter. Figur 10.7 sammanfattar identifierade kategorier och aspekter.

I nästa del, Del V, presenteras en sammanfattande analys av årsredovisningsstudien, intervjustudien samt tidigare forskning.

Forståelse-kategori	Fokus i respektive kategori	Vem redovisningsgen är till för	Viktig princip vid upprä-tande av finan-siella rapporter	Normer och normgivning, åsikt om IFRS idag (de lege lata)	Normer och normgivning, önskemål om hur det borde se ut (de lege ferenda)	Tidpunkt för redovisning av intäkt (vara respektive tjänst) samt värdering av intäkt	Tidpunkt för redovisning av avsättning samt värdering av avsättning
1) För-sik-tighet och beskattning	Betoning på att redovisning ska ske utifrån att man iakt-tar försiktighet och att redo-visningen ska ge en försiktig bild av de transaktioner som avspeglas i redovisningen.	Underlag för kreditgivare samt underlag för beskattning.	Försiktighets-principen och realisations-principen.	Alltför teoretiskt och inte anpassat till praktiken. För mycket principbaserat samt för mycket värdering till verkligt värde.	Mindre teoretiska normer och istäl-let ska hänsyn tas till hur det ser ut i praktiken, inget verkligt värde och mer tydliga och försiktiga regler.	När intäkten är realiserad. Vara vid leverans/fakture-ring till fakturerat belopp eller när samtidiga åtagan-den löpt ut. Tjänst när avtalet löpt ut, till fakturerat belopp.	Så tidigt som möjligt. Värdering enligt samma tänkbara utfall.
2) Ekonomisk substans	Betoning av att den ekonomiska substansen ska avspeglas, måste förstå vad transaktionen innebär och vad den ekonomiska substansen är för att kunna bedöma hur den ska avspeglas i redovisningen.	Underlag för kapitalmark-naden, främst aktemarknaden, samt underlag för långvare.	<i>Substance over form</i> och matchnings-principen.	Alltför teoretiskt och ibland för detaljerat. Bra när det ges utrymme för egna bedömningar.	Principbaserade normer som ger utrymme för egna bedömningar och att anpassning kan ske till aktuell transaktion.	Vara när väsentliga risker och förmåner överförts till köparen och tjänst i takt med att tjänsten utförs.	Avsättning när det är mer än 50 % sannolikhet för framtida utflöde och till det mest sannolika beloppet.
3) Regel-lydnad	Redovisningen ska följa FPP och/eller standard. Behöver inte tänka eller förstå, titar bara i FPP. Har inte direkt några preferenser utan hän-visning sker främst till FPP.	Underlag för koncernledni-gen, hur bra/dåligt vi arbetar samt underlag för kapital-märknaden.	<i>Substance over form</i> och matchnings-principen.	Alltför teoretiskt och för dåligt anpassat till prak-tiken. Behöver inte förstå för vi kan fråga någon annan.	Anpassat till praktiken med praktiska exempel.	Enligt FPP/standard.	Enligt FPP/standard.
4) Gamla ljudspår	Följer det vi alltid har gjort.	Underlag för beskattning, underlag för kreditgivning samt underlag för koncer-nledningen, hur bra/dåligt man arbetar.	Matchnings-principen, realisations-principen och försiktighets-principen.	Alltför teoretiskt och för mycket normer, blir komplicerat att tillämpa. Normerna styr hur trans-aktioner ska genomföras, vilket inte är önskvärt. Vi är praktiker och då behöver vi inte förstå allt det teoretiska.	Enkla och tydliga normer som är anpassade till praktiken.	Gör som vi alltid gjort, vilket varierar beroende på respondent, vanligtvis vid leverans avsende vara och vid fakturering för tjänst.	Gör som vi alltid gjort, vilket varierar beroende på respondent.
5) System	Behöver inte tänka på eller förstå hur transaktionen ska avspeglas, eftersom det sköts per automatik i systemet.	Underlag för beskattning samt underlag för kreditgivare.	Matchnings-principen och försiktighets-principen.	Alltför teoretiskt, men vi behöver inte förstå, i övrigt ingen uppfattning.	Enklare, men spe-lar inte så stor roll eftersom vi inte behöver förstå.	Sköter sig självt i systemet när fakturering sker.	Systemet sköter detta utifrån historik.

Figur 10.7 Sammanfattning av fem kategorier och sex aspekter avseende förståelse av redovisning.

DEL V
SAMMANFATTANDE ANALYS,
SLUTSATSER, DISKUSSION, BIDRAG
OCH FORTSATT FORSKNING

DEL V SAMMANFATTANDE ANALYS, SLUTSATSER, DISKUSSION, BIDRAG OCH FORTSATT FORSKNING

Resultat och analys av årsredovisningsstudien respektive intervjustudien har presenterats i Del IV. I denna sista del, Del V, presenteras en sammanfattande analys där resultatet från de båda studierna ställs mot kunskapsområden från tidigare studier, vilka presenterats i Del II Tidigare studier och normer. Utöver analys presenteras även studiens sammanfattande slutsatser, avslutande diskussion samt bidrag och slutligen ges förslag till fortsatt forskning.

Syftet har varit att identifiera faktorer som påverkar tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer, med fokus på hur förståelse av redovisning påverkar tillämpningen och hur förståelsebegreppet förhåller sig till övriga faktorer.

11. SAMMANFATTANDE ANALYS

11.1 Harmonisering, enhetlig tillämpning och jämförbarhet

I Del II Tidigare studier och normer har tidigare studier beskrivits uppdelat i olika avsnitt utifrån typ av studie och de resultat som uppnåts. Resultatet från dessa studier förklarar sammanfattningsvis vad som kan påverka varför företag redovisar på ett visst sätt. Utifrån dessa studier har ett antal faktorer identifierats som kan förklara varför redovisningsnormer tillämpas på ett visst sätt, vilket kan leda till olikheter i praxis.

Dessa tidigare studier har framförallt utgått från information i årsredovisningar och använt kvantitativ metod och ekonomisk teori som grund för sin analys. En styrka i dessa studier är att en stor mängd företag undersökts, vilket ökar generaliserbarheten. Yip och Young (2012) samt Aisbitt (2001) anser dock att det finns vissa nackdelar med sådana studier eftersom de inte fångar upp allt i företaget, såsom hur de underliggande transaktionerna är utformade. Det är därför svårt att veta vad som förorsakat olikartad tillämpning, om företagen har olikartade transaktioner eller om transaktionerna är likartade men att tillämpningen av normerna skiljer sig åt. Yip och Young (2012) samt Aisbitt (2001) påtalar att många studier fokuserar på skillnader mellan länder och ofta förklaras olikheter i praxis med landstillhörighet och liknande faktorer. Utifrån detta delas länder in i olika klasser och kluster, baserat på olika faktorer som förklarar en viss redovisning. Dessa studier bortser i många fall från att det förekommer olikheter inom ett land, såsom att olika normer tillämpas av olika företag, liksom från olikheter inom ett företag. Författarna menar därför att det finns behov av kompletterande studier som även fångar upp dessa delar.

Behovet av och målen med harmoniserade redovisningsnormer är tydliga från EU och IASB med flera. Avseende finansiell rapportering finns två mål och dessa är att uppnå jämförbar och transparent finansiell information över landsgränserna. Målet är även att jämförbar och transparent information ska leva upp till ett övergripande kapitalmarknadsmål, nämligen att harmoniserade redovisningsnormer ska leda till en effektivare kapitalmarknad. Slutligen finns två makroekonomiska mål, tillväxt och sysselsättning. Kapitalmarknadsmålet och de makroekonomiska målen har inte fokuserats i denna studie.

För att jämförbarhet ska uppnås krävs det att redovisningsnormerna tillämpas på ett enhetligt sätt. Ett problem enligt Gordon och Gallery (2012) samt Zeff (2007) är dock att det finns knapphändig forskning om vad jämför-

barhet egentligen innebär. Dessutom utgår tidigare studier från olika syn på jämförbarhet – vilket i och för sig kan vara rimligt eftersom det inte funnits någon entydig definition, vare sig i normgivningen eller i forskningen. Att olika definitioner av både jämförbarhet och harmonisering använts i tidigare studier har medfört att det kan vara svårt att förstå vad som undersökts i studierna och även att jämföra resultatet från studierna med varandra. Tidigare studier har i många fall undersökt uniformering snarare än harmonisering (se till exempel van der Tas, 1988; 1992; Tay & Parker, 1990; Canibano & Mora, 2000; Jafaar & McLeay, 2007; Taplin, 2011). I flera av studierna dras slutsatsen att vare sig harmonisering eller jämförbarhet uppnåtts, eftersom företag exempelvis inte har samma nyttjandeperiod på sina tillgångar eller för att olika företag gjort olika val inom respektive standard. Exempelvis dras slutsatsen att harmonisering i praktiken inte uppnåtts mellan företag i de fall samma normer tillämpas men olika nyttjandeperiod används på till exempel immateriella tillgångar, och därför anses inte heller jämförbarhet ha uppnåtts. Olika nyttjandeperioder behöver inte bero på att normerna tillämpats olika utan kan förklaras av den underliggande tillgångens karaktär och det sätt som tillgången är tänkt att användas i företaget och under vilken period.

För att kunna dra slutsatsen att jämförbarhet inte uppnåtts i dessa fall krävs en definition av vad man avser med jämförbarhet. Gordon och Gallery (2012) diskuterar fyra typer av jämförbarhet. Två av dessa är djup jämförbarhet respektive icke konvergerande jämförbarhet. Den första typen innebär att likartade ekonomiska händelser avspeglas på ett likartat sätt, utifrån en standard som inte innehåller några alternativa sätt att redovisa transaktionen på. Den andra typen innebär att likartade ekonomiska händelser avspeglas, men att den standard som är tillgänglig innehåller alternativa sätt att redovisa transaktionen på och då anser författarna att jämförbarhet inte uppnås. IASBs (2010) syn på jämförbarhet innebär att lika transaktioner ska avspeglas på ett likartat sätt vilket sammanfaller med djup jämförbarhet. I de fall en standard tillåter alternativa sätt att redovisa transaktionen på ska det oftast avhjälpas med att upplysningar lämnas, vilket ska leda till jämförbar finansiell information. Eftersom vissa standarder innehåller alternativa redovisningsmetoder på likartade transaktioner och att detta ska avhjälpas med upplysningar anser IASB till skillnad från Gordon och Gallery (2012) ändå att jämförbarhet uppnås. IASB anser att lika ska behandlas lika och att olika inte ska behandlas lika. Jämförbarhet ska uppnås inom företaget över tid samt mellan företag och ett måste för att uppnå målet med jämförbar redovisningen är att standarden tillämpas på ett enhetligt sätt.

IASB kräver att den ekonomiska substansen ska avspeglas i redovisningen. Om den ekonomiska substansen skiljer sig åt transaktioner emellan, och/

eller mellan företag, ska transaktionerna inte redovisas på samma sätt. Gordon och Gallery (2012) ser oro med harmoniserade redovisningsnormer och denna oro är att många tror att transaktioner ska redovisas på samma sätt trots att underliggande transaktioner skiljer sig åt. Det som då händer är att olikartade transaktioner redovisas lika vilket inte är bra för jämförbarheten. Detta är vad Gordon och Gallery (2012) benämner ytlig jämförbarhet. Med ytlig jämförbarhet avser författarna situationer då företagen har olikartade transaktioner men ändå redovisar dessa på samma sätt. Detta innebär att redovisningen ser likadan ut och intressenter antar att den finansiella informationen är jämförbar men så är inte fallet eftersom underliggande transaktioner skiljer sig åt. I dessa situationer menar både författarna och IASB att redovisningen ska se olika ut, eftersom det är olikartade transaktioner som ska avspeglas i redovisningen, det vill säga om förutsättningarna skiljer sig åt transaktionerna emellan ska också redovisningen skilja sig åt. I denna studie är det IASBs syn på jämförbarhet som varit utgångspunkten i syfte att identifiera vilka faktorer som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken, vilket i sin tur kan förklara olikartad tillämpning.

Gordon och Gallery (2012) ser en risk med att införandet av IFRS kan leda till att företag, revisorer och tillsynsmyndigheter strävar efter att uppnå även ytlig jämförbarhet och att revisorer och tillsynsmyndigheter vill att alla transaktioner ska redovisas på ett uniformt sätt. Detta bekräftas även av Daske et al. (2013) som dock menar att denna syn varierar mellan företag och att det finns en heterogenitet mellan företag som följer IFRS, beroende på vad man vill uppnå med IFRS. De företag som vill öka transparensen har inte som mål att redovisningen ska bli uniform.

Det är viktigt att identifiera vilka faktorer som påverkar tillämpning av normer eftersom dessa kan leda till olikartad tillämpning, men målet är inte att uppnå uniform redovisning. För att identifiera faktorer som kan försvåra den jämförbarhet som IASB anser ska uppnås i praktiken krävs det att man går in i företaget och studerar de underliggande ekonomiska händelserna. Detta har skett i denna studie genom en kombination av årsredovisningsstudie samt intervjuer i företag inom samma koncern, Volvokoncernen.

11.2 Faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer

I följande tre avsnitt, 11.3 – 11.5 presenteras faktorer som påverkar tillämpningen av redovisningsnormer. I avsnitt 11.3 presenteras faktorer som identifierats från tidigare studier. I 11.4 och 11.5 presenteras faktorer från årsredovisningsstudien respektive intervjustudien. Samtidigt sätts resultatet från tidigare studier, årsredovisningarna och intervjuerna löpande i relation till varandra. Vissa faktorer sammanfaller med varandra, både från tidigare studier samt resultatet från årsredovisningsstudien respektive

intervjustudien. I det sista avsnittet i detta kapitel, 11.6, ställs förståelse av redovisning i relation till övriga faktorer. Det är viktigt att vara medveten om vilka faktorer som påverkar tillämpningen av redovisningsnormer. Inte i syfte att försöka eliminera samtliga av dem utan för att skapa medvetenhet om vad som påverkar tillämpningen för att kunna hantera detta i samband med att normer tillämpas. Om tillämparen inte är medveten om och beaktar dessa faktorer i samband med att harmoniserade redovisningsnormer tillämpas finns risk att normerna inte tillämpas enhetligt i ett globalt perspektiv.

Det har aldrig tidigare varit så stort fokus på att harmonisera redovisningsnormer och att finansiella rapporter ska upprättas i enlighet med samma normer världen över. Det har heller inte förelegat en situation då så många länder världen över tillämpar samma redovisningsregelverk som det gör just nu då fler än 120 länder övergått till IFRS. Detta innebär att de jure-harmoniseringen kommit långt men frågan om de facto-harmonisering kvarstår. Harmoniseringen har skett på olika sätt, till en början mindre formaliserat där länder inspirerades av varandra och sedan 1970-talet mer formaliserat genom redovisningsdirektiven inom Europa. I ett första skede kunde alltså en partiell de jure-harmonisering ses inom Europa genom redovisningsdirektiven. Denna de jure-harmonisering har stärkts och är nu total genom IAS-förordningen avseende noterade företags koncernräkenskaper inom EU. Många anser och tror att problemen med att följa olika redovisningsregler är löst genom att ett och samma regelverk tillämpas. Men om normerna inte tillämpas på ett enhetligt sätt så uppnås inte fullständig harmonisering. För att målet med harmoniserade normer ska uppnås krävs det även att den praktiska tillämpningen harmoniseras (se till exempel Ball, 2006; Haller & Wehrfritz, 2013; Nobes, 2013; Verriest et al., 2013). För att kunna genomföra en studie om tillämpning av normer i praktiken krävs en förståelse av de transaktioner som ska avspeglas i redovisningen. Gordon och Gallery (2012), Zeff (2007) samt Zhang och Andrew (2010) anser att det är ett måste att förstå de underliggande transaktionerna för att kunna förstå den praktiska tillämpningen. Detta har uppnåtts i studien genom en årsredovisningsstudie samt genom att ta del av internt material inom Volvo såsom FPP.

Årsredovisningsstudien visar hur Volvo anger att de redovisar förekommande transaktioner. Genom intervjustudien har ytterligare ett steg tagits mot redovisningens praktik, nämligen steget till de individer som upprättar den finansiella informationen och hur dessa individer, som deltar i redovisningsbeslut, ser på redovisning. Utöver förståelse av transaktionerna måste det även finnas förståelse av de normer som ska tillämpas och det system som normerna är en del av. Resultatet av intervjustudien visar vikten av att de som är involverade i redovisningsbeslut förstår substansen av den transaktion som ska avspeglas samt det normsystem och de specifika normer som

ska tillämpas. Det räcker inte att gå in och läsa en paragraf i en standard utan helheten måste förstås, såsom grundläggande principer i Föreställningsramen etc.

11.3 Faktorer från tidigare studier

Från tidigare studier kan ett antal faktorer utläsas som påverkar hur normer tillämpas i praktiken, varav några bekräftas genom årsredovisnings- och intervjustudien i denna studie. I vissa fall är det svårt att dra klara gränser mellan faktorerna eftersom de flätas samman med varandra och den ena faktorn är i vissa fall en följd av en annan faktor. De faktorer som identifierats i tidigare studier sammanfattas i figur 11.1, se även kapitel 4 Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer.

I studier om redovisningsval dras slutsatsen att ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser av olika redovisningsval styr företagets redovisningsval och styr därför den praktiska tillämpningen av normer. Dessa val är medvetna val från företagets sida och anses i vissa fall rymmas inom tillämpbara redovisningsnormer och i vissa fall inte. En annan typ av tidigare studier är de som klassificerar länder i olika kategorier/kluster utifrån hur rättssystemet, ägandet, skattesystemet etc. ser ut i respektive land. Utifrån dessa parametrar anses ett land tillhöra en viss kategori, vilket i sin tur anses styra hur företagets redovisning ser ut i dessa länder och vad det är som påverkat att redovisningen ser ut som den gör och formar praxis. Enligt Jafaar och McLeay (2007) visar tidigare studier om klassificering av länder på olikheter i praxis och att dessa olikheter beror på ett antal faktorer. Enligt författarna har dessa studier dock inte fångat upp om det rör sig om olikheter i den praktiska tillämpningen av normerna eller om olikheterna kan förklaras med att de underliggande transaktioner som ska avspeglas i redovisningen skiljer sig åt. Detta fångas upp i denna studie genom att gå djupare in i ett enskilt fall, Volvo.

Ytterligare ett område som tidigare studier anser påverka hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken är hur normerna är utformade, det vill säga om det är principbaserade eller regelbaserade normer. Historiskt sett är många länder vana vid regelbaserade normer vilket innebär att det kan vara svårt att börja tillämpa nya normer som istället är baserade på principer som kräver fler bedömningar etc. Tidigare studier har, precis som denna studie, dragit slutsatsen att förståelse av redovisning är viktigt för att kunna tillämpa normerna på ett enhetligt sätt, särskild för principbaserade normer. Tidigare studier har dock inte använt någon definition av förståelse vilket gör det svårt att veta vad dessa studier mer specifikt har undersökt. Tidigare studier visar att förståelse hänger samman med, och är svår att skilja från, andra faktorer såsom kultur och språk. Slutligen har även tidigare studier visat att den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer påverkas av

den tillsyn som bedrivs i respektive land samt hur tillsynen bedrivs. Med tillsyn avses oftast revision och tillsyn som bedrivs av ett tillsynsorgan.

- TIDIGARE STUDIER**
- Ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser
 - Landstillhörighet/Internationell klassificering
 - Rättssystem
 - Ägande/Finansiering
 - Skattesystem
 - Kultur
 - Språk
 - Utbildning och yrkeskår
 - Princip- kontra regelbaserade normer
 - Förståelse (dock avsaknad av definition)
 - Tillsyn

Figur 11.1 Sammanfattning av faktorer som identifierats i tidigare studier.

11.4 Faktorer från årsredovisningsstudien

I nedanstående avsnitt presenteras de faktorer som identifierats i årsredovisningsstudien som påverkar hur normer tillämpas i praktiken och därmed vad som påverkat utvecklingen av praxis i ett historiskt perspektiv.

11.4.1 Typ av transaktion och utveckling av verksamheten

Årsredovisningsstudien visar hur Volvos verksamhet utvecklats över tid och att verksamheten växt och expanderat, både organiskt och genom förvärv under den studerade perioden. Segmentet Lastbilar har bland annat växt genom stora förvärv under 2000-talet. Utländska dotterföretag har funnits i koncernen sedan 1930-talet och redan 1935 noterades Volvo-aktien på Stockholms fondbörs. Fram till slutet av 2000-talet var Volvo noterat på ett antal börser runt om i världen, bland annat i USA.

Utländska dotterföretag samt notering på olika börser runt om i världen har inneburit att företag inom Volvokoncernen under en lång tid tvingats ta hänsyn till olika redovisningsnormer runt om i världen. För dotterföretag innebär det att de upprättar finansiell information enligt nationella bestämmelser samtidigt som rapportering skett enligt svenska principer, numera IFRS, till koncernredovisningen. Genom att Volvo varit noterat på utländska börser har Volvo även tvingats upprätta konsoliderad finansiell information i enlighet med andra regler än svenska. Så var fallet under tiden de var noterade i USA, då finansiell information även upprättades enligt US GAAP parallellt med svenska regler.

Tillämpningen av amerikanska regler influerade även den svenska redovisningen. I de fall svensk normgivning tillät alternativa redovisningssätt, men US GAAP krävde eller rekommenderade en viss lösning, valdes lösningen enligt US GAAP även i svensk redovisning för att eliminera skillnader mellan svensk koncernredovisning och rapportering till SEC. Detta är i likhet med vad Jafaar och McLeay (2007) framfört, nämligen att det antal börser som ett företag är noterat på påverkar företagets redovisningsval.

Eftersom notering skedde på Stockholmsbörsen redan 1935 har Volvo allt sedan dess haft kapitalmarknaden som en viktig intressent. Genom intervjustudien framkommer även att eftersom den främsta finansieringen sker via lån är även kreditgivare en viktig intressent. Detta visar vilka intressenter, kapitalmarknaden och kreditgivare, som står i fokus när det gäller framtagande av finansiell information, vilket är i linje med IASBs Föreställningsram som anger befintliga och potentiella investerare, långivare och andra kreditgivare som de primära intressenterna (IASB, 2010). Intervjustudien har dock visat att synen på vem/vilka som är de viktigaste intressenterna varierar mellan intervjupersonerna, vilket kan påverka hur normer tillämpas.

Viktiga faktorer som påverkat Volvos redovisning och hur normerna tillämpas i praktiken är vilka typer av transaktioner som förekommer och utvecklingen av koncernens verksamhet genom organisk tillväxt och förvärv samt genom att kapital söktes på börser runt om i världen. Förvärven av bland annat Mack Trucks och Renault Trucks ses som viktiga händelser som fått effekter på redovisningen. Årsredovisningen anger att förvärven inneburit stora utmaningar för koncernen när det gällt att integrera denna verksamhet i den befintliga. Även om inte redovisningen nämns explicit bör det vara underförstått att även denna påverkats, genom att nyförvärvade företag fått anpassa sig till Volvos principer, men även omvänt genom att Volvo fick influenser från de förvärvade företagen. Intervjuerna visar att de individer som jobbar med redovisning har svårt att förstå varför de ena dagen ska redovisa till exempel försäljning av en lastbil på ett sätt och nästa dag på ett annat – bara för att de fått nya ägare. Detta visar att individerna inte har förståelse för att redovisningsregelverken skiljer sig åt och att olika normer bygger på olika grunder. Vahlne et al. (2011) visar att den globaliseringsprocess som Volvo genomgått påverkat stora delar av koncernen och att det i samband med en globaliseringsprocess blir glapp mellan teori och praktik, vilket även intervjuerna i denna studie visar då individerna inte förstår de instruktioner de fått avseende redovisning efter att förvärvet genomförts.

Utöver noteringar och förvärv har verksamheten utvecklats på andra sätt. En del i utvecklingen av verksamheten har varit viktiga händelser i Volvos

historia, såsom utvecklande av tjänsteutbud genom bland annat finansieringslösningar samt nya paketlösningar för kunden innehållande såväl varor som tjänster. När verksamheten utvecklas krävs det att redovisningen anpassas efter denna utveckling. Tidigare tillämpade redovisningslösningar är inte längre lämpliga, eftersom de transaktioner som ska avspeglas har förändrats. Både årsredovisningsstudien och intervjustudien visar att förändringar i verksamheten medfört förändringar i redovisningen. Det är därför inte enbart nya normer som förändrar redovisningen och kräver ny redovisning. Ju mer förändringar som sker i en verksamhet, desto större krav finns det på att ompröva befintliga redovisningslösningar. Detta visar vikten av att förstå de underliggande transaktioner och normer som leder till viss redovisning. Genom att studera förändringar i redovisningen över tid, årsredovisningar, har även förändringar av underliggande transaktioner och hur redovisningen förändrats studerats. Studien visar att verksamhetens utveckling förklarar ändringar i redovisningen och visar även att ju mer komplexa transaktioner som ska avspeglas i redovisningen, desto mer komplex blir redovisningen. Ett tydligt exempel på det är försäljning av lastbilar med olika typer av återköpsåtaganden med tillhörande tjänsteutbud och finansieringslösningar. Redovisningen av sådana transaktioner blir mer komplicerad jämfört med en försäljning utan återköpsåtaganden, inkluderade servicepaket etc. Sammanfattningsvis kan konstateras att typer av transaktioner som förekommer i verksamheten, förvärv, noteringar etc. påverkar utformningen av redovisningen och hur redovisningsnormerna tillämpas.

Det är snarare förändringar i verksamheten än förändringar i normerna som förändrat Volvos redovisning över tid. I intervjuerna framkom att i takt med att varor och tjänster slagits samman och att tjänsteutbudet vuxit sig starkare, blir redovisningen mer komplicerad. Det är svårt att i redovisningen avgöra vilken del av transaktionen som till exempel avser försäljning av vara, utförande av tjänst respektive finansieringskomponent. De typer av transaktioner som beskrivs i kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo visar komplexa transaktioner som kräver bedömningar som intervjustudien visar är svåra att förstå. Detta visar att det är viktigt att förstå den verksamhet som ska avspeglas i redovisningen och det kan antas att ju mer komplexa transaktioner, desto mer komplex redovisning. Så här ska det också vara, det vill säga att redovisningen ändras i takt med att transaktionerna ändras, dock visar intervjustudien att förståelsen inte alltid följer med.

Verksamhetens utveckling är inget som direkt framförts i tidigare studier som centralt för att förklara hur och varför redovisningsnormer tillämpas på ett visst sätt och varför förändringar sker i praxis över tid. Tidigare studier har inte heller fokuserat på att verksamheten kan skilja sig åt mellan företag och att det är det som kan förklara olikheterna, snarare än olikartad tillämpning av en och samma redovisningsnorm. Se till exempel Jafaar och McLeay (2007).

11.4.2 Internationella influenser

En viktig faktor som påverkat den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer inom Volvo är påverkan av vad som hänt internationellt på redovisningsområdet, både avseende normer och praxis. För det första är det viktigt att poängtera att utvecklingen av den svenska redovisningsnormgivningen i stor utsträckning påverkats av den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. Historiskt sett har svensk redovisning, både lagstiftning och praktik, bland annat påverkats av fransk och tysk rätt och därmed av den kontinentala redovisningstraditionen. Ur Volvos perspektiv är det dock inte den internationella påverkan på svensk lagstiftning som har haft störst inverkan på deras redovisning. Istället är det Volvo själva som historiskt sett anpassat sin redovisning efter internationell utveckling både utifrån kontinental och utifrån anglosaxisk redovisningstradition, redan innan de svenska normerna påverkats.

Det är enbart vid några få tillfällen som Volvos redovisning påverkats av nyheter i svensk lag eller annan norm. Istället visar årsredovisningsstudien att de förändringar som skett i Volvos redovisning har skett flera år innan både lagar och andra normer trätt i kraft. När nya nationella normer träder i kraft är Volvos redovisning redan i överensstämmelse med dessa förändringar. Ibland anges som förklaring i årsredovisningarna att förändringar i redovisningen är betingade av anpassning till internationell praxis. Ibland anges att förändringen skett med motivet att ge en mer rättvisande bild av verksamheten, vilket angavs redan innan kravet på rättvisande bild infördes i ÅRL, och ibland anges ingen anledning alls. Genomgången av årsredovisningar visar därmed att Volvo har förekommit harmoniseringen. Det har inte gått att identifiera några stora enskilda förändringar i Volvos redovisning för enstaka år som kan förklaras av nya svenska normer, istället visar årsredovisningsstudien att förändringar skett successivt och i de flesta fall oberoende av förändringar i normer.

Ett exempel på förändring i Volvos redovisning som har föregått lagstiftningen är att Volvo – långt innan lagen krävde det – upprättade konsoliderad resultat- och balansräkning samt började använda begreppet rättvisande bild. Kravet på rättvisande bild infördes i ÅRL i mitten på 1990-talet, men förekom första gången i Volvos revisionsberättelse redan 1972. Rättvisande bild härstammar från brittisk rätt. Att rättvisande bild förekom i Volvos revisionsberättelse redan på 1970-talet kan förklaras av att Volvo då noterades på Londonbörsen. Andra exempel på att Volvos redovisning påverkats av internationell redovisning – redan innan motsvarande bestämmelser införts i nationell rätt – är redovisning av avsättningar, vilka Volvo redovisade innan kravet infördes i Sverige genom ÅRL. Kapitel 8 Volvo-koncernen och kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo visar fler exempel där Volvo förekommer normgivningen och harmoniseringen.

Harmoniseringen har alltså drivits av praktiken och inte enbart av normgivare. Att Volvo i många fall förekommit harmoniseringen visar att icke tvingande förändringar genomförts i redovisningen samtidigt som vissa förändringar skett i redovisningen på grund av förändringar i lag. Detta innebär att både tvingande och icke tvingande förändringar införts.

Att Volvo varit en viktig aktör avseende utvecklingen av redovisning, vilket även framgått i tidigare praxisundersökningar och i tävlingen Bästa årsredovisning, kan till stor del förklaras av att det tidigt var ett globalt företag med verksamhet i stora delar av världen och med noteringar på utländska börser. Kapitel 5 Redovisningsnormgivning och kapitel 6 Utveckling av redovisningsnormer, visar att både praxis och normer inom svensk redovisning i stor utsträckning påverkats av den internationella utvecklingen, bland annat från Frankrike, Tyskland och Storbritannien. Praxis har i hög grad även påverkat utvecklingen av normgivning, både lagar och kompletterande normer. Årsredovisningsstudien visar att Volvo var en viktig aktör i denna utveckling genom att de anpassade sig till internationella normer och att denna praxis sedan kodifierades i lagar och andra normer.

Volvos anpassning till internationell praxis är vad Canibano och Mora (2000) benämner spontan harmonisering. Detta har i många fall inneburit att när nya normer kom till Sverige påverkades inte Volvos redovisning, eftersom dessa principer redan tillämpades. Men trots att anpassning successivt skett till internationella normer och att Volvo styrte utvecklingen av praxis, har intervjuerna visat att det inom koncernen förekommer kvalitativt skilda sätt att se på redovisning och att vissa individer inte anpassat sig till den internationella syn som nu är gällande genom IFRS, vilket innebär att individers förståelse av redovisning inte harmoniseras i samma utsträckning.

11.4.3 Utveckling av normgivning och normer

Artsberg (1992) delar in normgivningen i Sverige i tre faser, där första fasen sträcker sig från 1957 till 1970 och visar en större öppenhet i företagets redovisning, jämfört med tidigare år, vilket påverkade såväl lagstiftning som annan normgivning. Här kan sägas att Volvo var en viktig aktör i utvecklingen, eftersom årsredovisningsstudien visat att utvecklingen av Volvos finansiella rapporter föregick ändringarna i lag och harmonisering. Även tidigare studier om utveckling av praxis och tävlingen Bästa årsredovisning bekräftar Volvos öppenhet.

Nästa fas sträcker sig enligt Artsberg (1992) mellan åren 1971 och 1982 och kännetecknas av försiktighetsprincipens ställning. Även här passar Volvo in i beskrivningen såtillvida att detta var den princip som kom till uttryck i årsredovisningen, framförallt avseende varulagervärdering.

Försiktighetsprincipen visade sig, genom årsredovisningarna, dock ha en stark ställning även in i nästa fas som Artsberg (1992) benämner fas 3. Intervjustudien visar att försiktighetsprincipen fortfarande väger tungt. Den tredje fasen, som sträcker sig från 1983 till början av 1990-talet, kännetecknas enligt Artsberg (1992) av en förskjutning från bankfinansiering till aktiefinansiering – och därför även en förskjutning från försiktighetsprincipen till matchningsprincipen. Volvo har varit noterat sedan 1935. Dock har nyemissioner inte varit vanligt förekommande, utan istället har finansiering främst skett via självfinansiering genom att inte dela ut alla vinster samt genom finansiering via externa banklån. Någon förskjutning från försiktighetsprincipen till matchningsprincipen har inte gått att utläsa ur Volvos årsredovisningar.

Utformningen av svensk redovisningsnormgivning genom lag och kompletterande normgivning har förändrats över tid. Från att redovisningen i Sverige styrts av enbart ett fåtal lagparagrafer från slutet av 1800-talet till slutet av 1990-talet, med viss kompletterande normgivning, styrs redovisningen för noterade företags koncernredovisning av relativt omfattande normer från IASB. Övergången till mer omfattande normer har dock skett successivt genom att bland andra Redovisningsrådet översatt IASCs normer från början av 1990-talet och framåt.

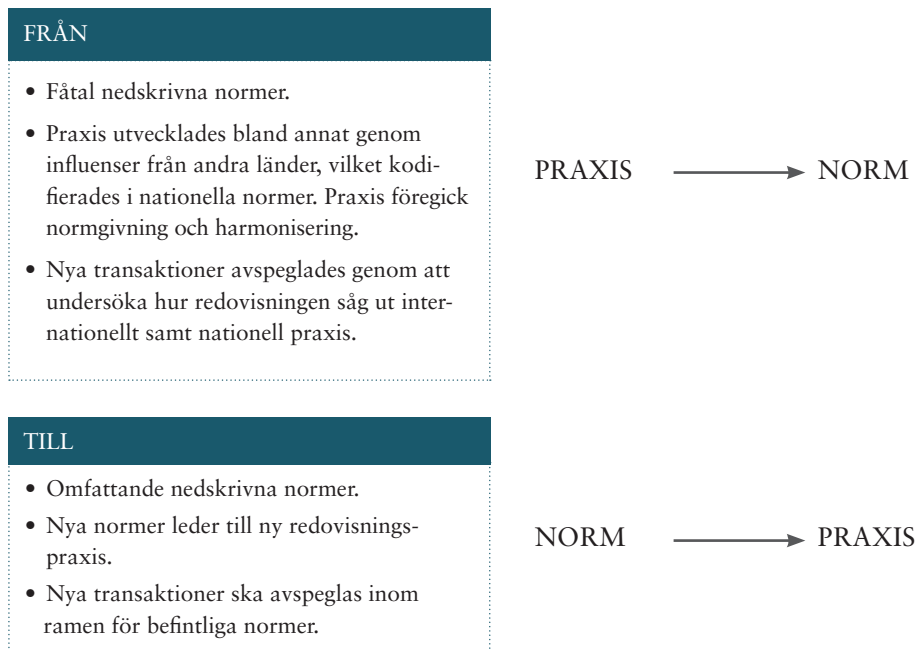
Genom att Volvo successivt under många år anpassat sig till internationell praxis och Redovisningsrådets rekommendationer innebar övergången till IFRS inte så stora förändringar. Inte heller på omfattningen i antalet sidor av årsredovisningen märks någon större skillnad. Årsredovisningen har successivt ökat i antal sidor sedan 1990-talet. Både den så kallade framvagnen och de finansiella delarna ökade under denna tid. Den största ökningen var dock hänförlig till de icke-finansiella delarna, framvagnen.

Även om övergången till IFRS inte fick så stora effekter på Volvos redovisning, vare sig värderingsmässigt eller utformningsmässigt, är det en stor förändring som skett – vilket dock inte framkommer i årsredovisningarna. Från 1929 års bokföringslag fram till införandet av IFRS 2005 har sedvanerätten varit en viktig rättskälla inom svensk redovisningsrätt, genom att lag hänvisade till god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder, senare god redovisningssed. Det har alltså varit ett skall-krav att följa god köpmannased, allmänna bokföringsgrunder respektive god redovisningssed. Kravet kvarstår fortfarande för samtliga juridiska personer i Sverige och även för icke-noterade företags koncernräkenskaper som inte frivilligt valt att följa IFRS i koncernredovisningen. Denna sed definieras som en *”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”*. Även om normgivande organ spelar en viktig roll för utvecklingen av god redovisningssed i del fall IFRS inte tillämpas spelar praxis fortfarande en viktig roll enligt förarbeten till ÅRL och BFL.

En viktig förändring i samband med övergången till IFRS var alltså förändringen av vilka rättskällor som är gällande samt rättskällornas tyngd. Enligt IAS-förordningen är det IFRS såsom de antagits av EU som skall tillämpas. Förordning från EU står över svensk lag. Kravet på att följa god redovisningssed, och även andra nationella rättskällor, som bindande rättskälla har därför satts ur spel för noterade företags koncernräkenskaper, det är enbart ett fåtal paragrafer i ÅRL som ska följas. Enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* ligger branschpraxis sist i normhierarkin, efter att relevant norm samt Föreställningsramen tillämpats. Detta har framkommit i intervjustudien där det framfördes att när det var svenska regler som gällde kunde man som svenskt företag ha tolkningsföreträdare, vilket inte går med globala normer. Eftersom IFRS finns i stora delar av världen är det en global tolkning som måste ligga till grund för hur Volvo ska tillämpa IFRS.

Årsredovisningsstudien, tidigare studier och tävlingen Bästa årsredovisning visar att Volvo varit en viktig aktör när det gäller utveckling av redovisningspraxis. Redovisningspraxis kodifierades sedan i svensk lag och annan normgivning. Under 1990-talet började redovisningen växla över till att bli mer styrd av normer, genom bildandet av Redovisningsrådet som översatte och anpassade IASCs normer till svenska förhållanden. Men detta märktes inte så mycket i Volvos redovisning, eftersom de redan i stor utsträckning anpassat sig till internationell praxis med stöd av den goda redovisningsseden. Kravet på att följa Redovisningsrådets rekommendationer var även annorlunda jämfört med kravet på att följa IFRS. Kravet på att följa Redovisningsrådets rekommendationer framgick av noteringsavtal och ansågs utgöra en del av god redovisningssed, dock fanns möjlighet att avvika från dessa normer. Efter 2005 inträdde en annan situation, nämligen att IFRS blev juridiskt bindande i koncernredovisningen genom en EU-förordning vilken står över svensk rätt och över svensk god redovisningssed. Figur 11.2 visar denna förskjutning, från att svensk redovisning utvecklats genom praxis till att vi är i en situation med globala normer, IFRS, som styr utvecklingen av praxis. Volvo har historiskt varit med och lett utvecklingen av den goda redovisningsseden i Sverige. Nu har de inte samma roll längre. IFRS måste tolkas globalt och tillämpas enhetligt, annars uppnås inte målet med jämförbar finansiell information. Det är alltså viktigt att tillämparna förstår det juridiska systemet, vad syftet är med olika normer och vilka rättskällor som ska beaktas och inte.

FÖRSKJUTNING



Figur 11.2 Förskjutning från att redovisningen formats av praxis till att redovisningen formats av normer.

När det gäller redovisning av intäkter var det ett relativt oreglerat område i Sverige fram till ÅRLs tillkomst. Realisationsprincipen infördes i 1976 års bokföringslag, men det saknades en definition och det överläts åt praxis att utforma innebörden. I samband med ÅRLs tillkomst preciserades principen i förarbeten genom hänvisning till IAS 18 *Revenue*. Det var vid denna tidpunkt som Volvo började tillämpa principen om operationell leasing på avtal med återköpsåtaganden. Dock omnämndes inte detta i årsredovisningen. Det var först i början på 2000-talet som intäkter började nämnas bland redovisningsprinciperna och beskrivningen har successivt ökat sedan dess.

Detsamma gäller avsättningar som var ett oreglerat område inom svensk normgivning fram till att ÅRL infördes. Volvo hade dock redovisat avsättningar långt tidigare. Avsättningar har emellertid förekommit i olika betydelser under årens lopp. I årsredovisningarna har termen avsättningar använts i betydelsen som en korrektivpost till tillgångar. Detta har även framkommit i intervjuerna, nämligen att det är svårt att förstå hur ett ord kan ha så olika betydelser. Tidigare studier har identifierat liknande

problem i samband med harmonisering, nämligen att ett och samma ord kan ha olika betydelse i nationella regler respektive harmoniserade normer och att detta är svårt att ta till sig. Undersökta redovisningsområden – intäkter och avsättningar – var länge oreglerade och Volvo var därför tvungna att identifiera lämpliga redovisningslösningar.

I följande två avsnitt presenteras ytterligare två faktorer, försiktighet respektive beskattning, som påverkar hur normer tillämpas i praktiken.

11.4.4 Försiktighet

Både lagstiftning och kompletterande svensk normgivning har framförallt fokuserat på värdering av tillgångar. Även om 1910 års aktiebolagslag ställde krav på såväl balansräkning som vinst- och förlusträkning fokuserade värderingsreglerna framförallt på tillgångar. Övriga redovisningsområden är fortfarande relativt oreglerade i svensk lag. Den kompletterande normgivningen har dock successivt utvecklats till att även omfatta andra redovisningsområden.

1910 års aktiebolagslag var influerad av tysk rätt och det angavs i förarbeten att det var förbjudet med övervärderingar av tillgångar och att syftet med balansräkningen var att inte för hög vinst delades ut, vilket gav uttryck för försiktighet. Men det var egentligen 1929 års bokföringslag som blev den första lagen som Volvo tillämpade, eftersom det var först vid denna tid som verksamheten i bolaget startade. Som främsta intressent i denna lag nämndes borgenärerna och reglerna var skrivna för att skydda dessa. Det var även i denna lag som hänvisning skedde till praxis genom god köpmannased. Borgenärsintresset är även utgångspunkten i nuvarande ÅRL, även om vissa andra intressenter omnämns i lagens förarbeten.

Årsredovisningsstudien visar att Volvos redovisning präglats av försiktighet. Redan 1930 kom anskaffningsvärdeprincipen till uttryck i Volvos årsredovisning. Beskrivningarna som återfunnits i årsredovisningarna fokuserar på tillgångsvärdering samt skattemässiga reserver och ofta kommer försiktighet till uttryck, främst avseende varulagervärdering. 1929 års bokföringslag innehöll så kallade maximivärderingsregler och det angavs att tillgångarna gärna fick undervärderas, vilket var ett tecken på försiktig värdering. I denna lag – och även i 1944 års aktiebolagslag – fanns dock även tecken på mindre försiktiga regler, såsom att avskrivning på anläggningstillgångar inte behövde ske under vissa omständigheter samt möjligheten till uppskrivning. Detta var dock inget som kom till uttryck i Volvos finansiella rapporter. 1975 års aktiebolagslag och 1976 års bokföringslag blev än mer fokuserade på försiktighet, vilket bland annat kom till uttryck genom att krav på nedskrivning infördes. Under denna tid fokuserade beskrivningar i lag och förarbeten på försiktighetsprincipen och realisationsprincipen.

I och med ÅRL infördes ett krav på rimlig försiktighet, vilket bland annat innebär att det inte finns någon rätt att medvetet vidta undervärderingar av tillgångar. Tidigare hade försiktighetsprincipen uppfattats som en rätt att mer eller mindre göra undervärderingar av nettoförmögenheten och en förklaring till detta kan ha varit att sambandet mellan redovisning och beskattning gav incitament till att undervärdera tillgångar och övervärdera skulder. Enligt Ballweiser (2001) har försiktighetsprincipen även ansetts vara den mest lämpliga principen för att åstadkomma borgenärsskyddet, vilket dock har ifrågasatts eftersom det ofta leder till en medveten vinstutjämnning som enligt Böcking (2001) och Nieheus (2001) kan vara till nackdel för intressenter, även kreditgivare. Detta är även i linje med den syn som IASB har när det gäller att de i Föreställningsramen har utmönstrat försiktighetsprincipen som enskild princip, eftersom man bedömde att företagens finansiella information var för försiktig och därmed kom i konflikt med kravet på att informationen ska vara neutral.

De beskrivningar som funnits i Volvos årsredovisning under årens lopp har fokuserat på värdering av tillgångar till anskaffningsvärde och det har varit vanligt förekommande formuleringar att man skapat betryggande reserver, vilket ger uttryck för försiktig redovisning. Det var framförallt i samband med införandet av Redovisningsrådets rekommendationer och IFRS som redovisningsprinciperna utvecklades till att även omfatta andra områden än värdering av tillgångar och obeskattade reserver, samtidigt som beskrivningarna fokuserade mindre på försiktighet jämfört med tidigare.

Tidigare studier – genomförda både före och efter införandet av IFRS – visar att olika typer av klassificeringar av länder har skett utifrån olika parametrar och att detta förklarar viss tillämpning. En viktig parameter i studier om klassificering av länder har varit vilken redovisningstradition ett land anses tillhöra. Sverige klassificeras som ett land som anses tillhöra kontinental redovisningstradition och så har det historiskt sett varit, även om influenser kommit även från anglosaxiskt håll. Ur Volvos perspektiv kan deras redovisning sägas bestå av en mix då de påverkats av svenska normer – men även av amerikanska på grund av notering i USA – samtidigt som de angivit att förändringar införts i redovisningen för att anpassa till internationell praxis. När hänvisning sker till internationell praxis har det inte gått att utläsa vilken redovisningstradition de inspirerats av, men troligtvis har influenser från den anglosaxiska traditionen dominerat, till exempel avseende hänvisning till rättvisande bild. Betydelsen av försiktighetsprincipen kan troligtvis förklaras av den kontinentala redovisningstraditionen, detta trots att Volvo även inspirerades av den anglosaxiska traditionen genom US GAAP där försiktighetsprincipen inte hade samma ställning.

Betydelsen av försiktighetsprincipen, sambandet mellan redovisningen och beskattning och att juridisk form har företräde före den ekonomiska substansen är typiska kännetecken för den kontinentala redovisningstraditionen, vilket historiskt kommit till uttryck i Volvos redovisning. När det gäller redovisning av intäkter började Volvo i samband med införandet av ÅRL att redovisa återköpsåtaganden och regressansvar utifrån den ekonomiska substansen, snarare än utifrån den juridiska formen. Att försiktighet och beskattning styr redovisningen även efter införandet av IFRS är svårt att påvisa genom årsredovisningsstudien, eftersom beskrivningen av tillämpade redovisningsprinciper har utvecklats till att omfatta fler redovisningsområden och både försiktighet och beskattning har tonats ned. Dock visar intervjustudien, precis som tidigare studier (se till exempel Haller & Wehrfritz, 2013; Nobes, 2013), att tillämpningen av IFRS styrs av tidigare redovisningstraditioner, inklusive synen på försiktighet och sambandet mellan redovisning och beskattning.

11.4.5 Beskattning

Ytterligare en faktor som tydligt framträtt i årsredovisningsstudien är att värdering av poster i balans- och resultaträkningen påverkats av skatterätten. Så har även varit fallet med koncernredovisningen. Detta bekräftas även av intervjustudien genom förståelsekategorin Försiktighet och beskattning. Skatterättens påverkan på redovisningen kan förklaras av det samband som ur ett svenskt perspektiv förelegat mellan redovisning och beskattning på koncernnivå och som fortfarande föreligger avseende redovisning i juridisk person i Sverige och i vissa andra länder.

I slutet av 1960-talet fokuserade de värderingsprinciper som var beskrivna i Volvos årsredovisningar mer och mer på att värdering skett utifrån skatterätten. Det angavs bland annat att redovisningen påverkades av svensk lag, främst skattelag, vilket påverkade redovisningen både i juridisk person och i koncernen. De principer som beskrevs i Volvos årsredovisning var framförallt bokslutsdispositioner och avskrivningsprinciper. Detta kan förklara förekomsten av förståelsekategorin Försiktighet och beskattning i intervjustudien. Från och med 1990 upphörde redovisning av obeskattade reserver i Volvos koncernredovisning, med motivet att anpassning skedde till internationell praxis. Något år senare infördes bestämmelser i Sverige om att obeskattade reserver inte skulle redovisas i koncernredovisningen genom rekommendation från Redovisningsrådet. Dock visar intervjustudien att det fortfarande finns ett skattetänk som slår igenom i koncernredovisningen. Existensen av förståelsekategorin Försiktighet och beskattning kan förklaras av både historiskt och befintligt samband mellan redovisning och beskattning. Detta påverkar fortfarande tillämpade redovisningsprinciper i koncernredovisningen, eftersom man vill ha så få skillnader som möjligt mellan redovisning i juridisk person och koncernrapportering.

Detta är i samstämmighet med tidigare studier (Botzem, 2014; Busse von Colbe, 2001; Gee et al., 2010; Hahn, 2001; Nobes, 2006; 2013; Rammert, 2010; Währisch, 2001; Zeff, 2007) som visar att i länder med stark koppling mellan redovisning och beskattning styrs tillämpningen av redovisningsnormer av detta samband. Redovisningsutvecklingen får därför ofta stå tillbaka på grund av beskattningen och redovisningsvalen styrs av vilka skattekonsekvenser de kan få. Dessa studier visar även att sambandet mellan redovisning och beskattning styr koncernredovisningen, eftersom det då blir färre skillnader och uppskjuten skatt inte behöver redovisas. Detta visar olämpligheten med att ha ett samband mellan redovisning och beskattning.

Ur ett svenskt perspektiv har det vid flera tillfällen framförts behov av frikoppling mellan redovisning och beskattning i juridisk person, men detta har ännu inte genomförts. Även IASC påtalade i mitten av 1980-talet problem med samband mellan redovisning och beskattning när det gäller harmonisering av redovisningsnormer och att det är svårt att uppnå harmonisering i praktiken så länge samband mellan redovisning och beskattning finns. Figur 11.3 sammanfattar de faktorer som identifierats i årsredovisningsstudien. I sammanhanget kan konstateras att årsredovisningsstudien bekräftar vissa faktorer som identifierats i tidigare studier.

ÅRSREDOVISNINGSTUDIEN

- Typ av transaktion och utveckling av verksamheten – olikartad redovisning kan förklaras av olikartade transaktioner
- Internationella influenser » Volvo föregår normgivning och harmonisering
- Utveckling av normgivning och normer
- Försiktighet
- Beskattning

Figur 11.3 Sammanfattning av faktorer som identifierats i årsredovisningsstudien.

11.5 Faktorer från intervjustudien

I nedanstående avsnitt presenteras de faktorer som identifierats i intervjustudien, vilken betydelse förståelse av redovisning har för den praktiska tillämpningen samt en hierarki av förståelse som visat sig förekomma mellan intervjupersonerna.

11.5.1 Förståelse av redovisning

Intervjustudien har genomförts i syfte att identifiera hur förståelse av redovisning varierar mellan individer inom Volvokoncernen. Med förståelse avses vad individer har för syn på, tankar, idéer, föreställning av, uppfattning av något, hur en individ erfar något samt vad de lägger för innebörd i ett fenomen. Fenomenet i studien har varit förståelse av redovisning. Det handlar inte enbart om att förstå vad utan även varför. Förståelse har delvis behandlats i tidigare studier, men utan att någon enhetlig definition av termen använts. Tidigare studier har inte undersökt förståelse av redovisning på det sätt som skett i denna studie. Genomgång av tidigare studier, se kapitel 4 Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer, visar att kultur och förståelse kan vara nära förknippade med varandra (Zeff, 2007). Genom att tillhöra en kultur där en viss redovisningslösning förekommit är det svårt att ta till sig förändringar och anpassa sig till nya redovisningslösningar, vilket kan förklara förekomsten av kvalitativt skilda sätt att se på redovisning.

I intervjustudien har två parametrar varierat, nämligen den geografiska placeringen av intervjupersoner samt på vilken nivå intervjupersonerna arbetar med redovisning inom koncernen. Tidigare studier som klassificerat länder i olika kategorier/kluster har visat att landstillhörighet är en viktig faktor för att förklara praktisk tillämpning av redovisningsnormer (se bland annat d'Arcy, 2001; 2004; 2006; Jafaar & McLeay, 2007; Nobes, 1998b; 2004; 2006; 2013). Dessa studier visar att praxis varierar mellan länder – såväl före som efter införandet av IFRS – och att detta kan förklaras av landstillhörighet, tidigare tillämpade redovisningstraditioner etc. I intervjustudien har individer från olika länder intervjuats. Det går dock inte att visa att landstillhörigheten spelar någon avgörande roll avseende individers förståelse av redovisning. Tidigare studier visar till exempel att Sverige och Tyskland tillhör kontinental tradition och har större inslag av försiktighet än många andra länder, vilket inte har kunnat verifieras genom intervjuerna i denna studie.

Intervjuerna visar att förståelse av redovisning varierar inom koncernen, men de visar inte att individer från något enskilt land representerar någon enskild förståelsekategori. Att variation av förståelse inte kan förklaras av landstillhörighet kan bero på att många individer inom Volvo flyttar runt och arbetar inom koncernen i olika länder och på olika positioner. Volvo har dessutom verkat och verkar i stora delar av världen och har samtidigt varit noterat på olika börser runt om i världen under lång tid. Denna multinationella inriktning innebär att influenser kommit från olika redovisningstraditioner över tid.

En dimension till tidigare kunskapsfält är vilken betydelse förståelse av redovisning har för tillämpning av redovisningsnormer. För att kunna avspegla transaktioner i redovisningen krävs förståelse av

1. Volvos verklighet, det vill säga de transaktioner som ska avspeglas i redovisningen och
2. de normer som ska tillämpas.

I praktiken måste både 1 och 2 förstås av individer på företagen. Mellan individerna och objektet, redovisningen, finns ett samspel och det är detta samspel som fångats upp genom tillämpning av fenomenografisk metod. Förståelse av underliggande transaktioner samt förståelse av normer utgör tillsammans det undersökta fenomenet, förståelse av redovisning. Den förståelse som individerna har av 1 och 2 påverkar utformningen av redovisningen. Intervjuerna visar att individerna kan ha

- olika förståelse av 1, det vill säga transaktionen, och/eller
- olika förståelse av 2, det vill säga normsystemet och enskilda normer

Intervjustudien har visat att det föreligger kvalitativt skilda sätt att se på redovisning. Förståelsen har varierat både med avseende på 1 och 2. Variation av förståelse av 1 – de transaktioner som ska avspeglas – har visat sig direkt genom att intervjupersonerna angivit att det är svårt att förstå dagens komplexa transaktioner avseende paketering av varor och tjänster samt återköpskontrakt och finansieringslösningar. Variation av förståelse av 1 har även visat sig indirekt genom individernas syn på hur transaktionerna ska avspeglas i redovisningen avseende redovisning av intäkter och avsättningar, det vill säga när intervjupersonerna beskrivit hur transaktionerna ska avspeglas visade det sig att de inte förstod innebörden av transaktionen. I ett system med principbaserade normer är det viktigt att förstå den ekonomiska innebörden av transaktionerna för att kunna avspegla transaktionen i redovisningen. Intervjuerna har visat att alla individer inte förstår detta. Variation av förståelse av 2 – normsystemet och enskilda normer – har visat sig genom de aspekter som bidragit till att identifiera förståelsekategorier, bland annat avseende vid vilken tidpunkt och till vilket belopp intäkter och avsättningar ska redovisas samt argumenten för detta.

De identifierade kvalitativt skilda sätten att se på redovisning förklaras via de olika aspekter som identifierats och som format kategorierna. Förekomsten av förståelsekategorierna kan även förklaras av resultat från tidigare

studier, se kapitel 4 Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer, samt av utvecklingen på normgivningsområdet, se kapitel 5 Redovisningsnormgivning och kapitel 6 Utveckling av redovisningsnormer. Eftersom undersökta redovisningsområden – intäkter och avsättningar – länge varit oreglerade i nedskrivna svenska normer är det ganska naturligt att förståelsen varierar och att vägledning hämtats från annat håll, till exempel från skatterätten eller internationell praxis. Som exempel kan nämnas redovisningsprinciper för tjänsteuppdrag. Det är framförallt två redovisningslösningar som dominerat redovisning av tjänsteuppdrag och det är att intäkten redovisas successivt – successiv vinstavräkning – och att intäkt redovisas vid kontraktets fullbordande. Den senare metoden har historiskt sett varit motiverad av en äldre syn på realisationsprincipen och även av sambandet mellan redovisning och beskattning. Se även Zeff (2007) som benämner detta variation av redovisningskultur, innebärande att företag som inte har erfarenhet av successiv vinstavräkning fortsätter att tillämpa gamla tänkesätt även i koncernredovisningen eftersom de härstammar från en annan redovisningskultur. Ytterligare ett exempel är synen på realisationsprincipen vid varuförsäljning, något som historiskt sett i ett svenskt perspektiv varit nära knutet till leveranstidpunkten men som mer och mer har övergått till ekonomisk substans – termen leverans nämns inte i IAS 18.

Det finns fortfarande individer som är kvar i ett äldre synsätt. Detta visar att det tar tid att ta till sig förändringar, framförallt när det gäller grundläggande synsätt. För utveckling av normgivning och tillämpning av normerna se kapitel 5 Redovisningsnormgivning och kapitel 6 Utveckling av redovisningsnormer samt tidigare praxis i Volvo, se kapitel 8 Volvokoncernen och kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo. Förståelsekategorierna visar att individer fortfarande lever kvar i gamla synsätt och tidigare existerande praxis. Till exempel att vissa individer lever kvar i en äldre syn av realisationsprincipens innebörd, vilket visar en tröghet med att ta till sig förändringar.

Tidigare studier (Aisbitt & Nobes, 2001; Ordelheide, 1996; Parker, 1996) visar att när redovisningsdirektiven infördes i nationell lagstiftning påverkades implementeringen av direktivet i nationell lag av nationella traditioner och landsspecifik syn på redovisning. Det kan då antas att om individer som arbetar med lagstiftning låter tidigare nationella traditioner styra utformning av lagen så påverkas även tillämpningen av normerna av tidigare nationella traditioner, synsätt etc. Intervjustudien visar att motsvarande gäller vid tillämpning av IFRS, nämligen att tillämparna inte alltid tar till sig normerna på det sätt som IASB avsett.

Gee et al. (2010), Haller och Wehrfritz (2013), Kvaal och Nobes (2010) samt Nobes (2013) anger att tidigare redovisningstraditioner och tidigare tillämpade normer påverkar hur IFRS tillämpas. Detta förklarar individers förståelse av redovisning inom Volvo, framförallt förståelsekategorin Försiktighet och beskattning, men även kategorin Gamla hjulspår eftersom individerna i dessa kategorier refererar till nationella normer i juridisk person respektive till vad de tidigare gjort. Kategorin Gamla hjulspår hänvisar dock inte till konkreta redovisningslösningar, utan enbart till att de gör som de alltid gjort, och poängterar att det är jobbigt med förändringar samt ifrågasätter varför förändringar sker. Enligt Haller och Wehrfritz (2013), Gee et al. (2010) samt Kvaal och Nobes (2010) påverkas tillämpningen av IFRS av tidigare tillämpade normer, vilket innebär att internationella skillnader kvarstår trots harmoniserade normer. Dessa studier visar även att tillämpningen av IFRS påverkas av nationella normer, eftersom nationella normer kvarstår i juridisk person.

Kategorin Försiktighet och beskattning kan förklaras av årsredovisningsstudien som visar att Volvos redovisning i stor utsträckning påverkats av skatterätten historiskt samt av att redovisningen ska ge en försiktig bild av verksamheten. Kategorin kan även förklaras av resultat från tidigare studier (Botzem, 2014; Busse von Colbe, 2001; Gee et al., 2010; Hahn, 2001; Nobes, 2006; 2013; Rammert, 2010; Zeff, 2007). Även om det inte föreligger något samband mellan redovisning och beskattning på koncernnivå visar intervjustudien ändå att skatteregler indirekt påverkar koncernredovisningen, eftersom man inte vill ha skillnad i juridisk person respektive koncernredovisning.

Utgångspunkten inom IFRS är att normerna är principbaserade, vilket enbart visar sig i en av förståelsekategorierna, Ekonomisk substans. Individerna i denna kategori föredrar principbaserad normgivning framför regelbaserad, för att bättre kunna återspegla den ekonomiska substansen av transaktionen. Genomgående i övriga kategorier är att normerna ska vara enklare, tydligare, innehålla fler exempel samt vara mindre teoretiska och bättre anpassade till verkligheten, jämfört med hur IFRS är utformade idag. Skälet till detta, vilket framförs av flera intervjupersoner, är att de vill ha ett konkret svar på redovisningsfrågor så att de vet att de gör rätt. Detta visar, precis som tidigare studier (till exempel Benston et al., 2006; Schipper, 2003), svårigheten med principbaserade normer på grund av avsaknad av regler för enskilda situationer. Principbaserade normer kräver fler bedömningar av tillämparen och därför ställs det – precis som tidigare studier visar (Hodgdon et al., 2011; Jackling, 2012; Rezaee et al., 2010) – högre krav på utbildning och annan inriktning på utbildningen, jämfört med den undervisning som är vanligt förekommande idag. Individerna måste förstå innebörden av principbaserade normer kontra detaljstyrda regler.

I ett principbaserat system ställs det även större krav på att förstå grundläggande principer som bland annat kommer till uttryck i Föreställningsramen. Fox et al. (2013) samt Heidhues och Patel (2012) anger, i likhet med vad som visar sig i förståelsekategorierna, att IFRS är komplext jämfört med många andra länders nationella normer.

I kategorin Ekonomisk substans framfördes kritik mot revisionsbyråernas tolkningar av IFRS och intervjupersonerna anser att företagen ska ha tolkningsföreträdare framför revisorerna. Övriga kategorier efterfrågar däremot mer vägledning, vilket revisionsbyråernas tolkningar kan tjäna som. Sådana tolkningar skulle kanske också leda till mer enhetlig tillämpning, men samtidigt finns risk att det förstör systemet med principbaserade normer vilket kan leda till att olikartade transaktioner redovisas lika, vilket enligt Gordon och Gallery (2012) benämns ytlig jämförbarhet. Utformning av normer – principer kontra regler – är alltså en faktor som påverkar hur normerna tillämpas i praktiken.

Kritik riktas inte bara mot att normerna är principbaserade, utan även mot att förändringstakten är för hög och att man inte hinner ta till sig och förstå alla nyheter, vilket kan leda till olikartad tillämpning. Förändringstakten kan påverka förståelsen eftersom det är svårt att hänga med i allt som händer. Det är därför viktigt att ha en Föreställningsram som grund och att tillämparna har kunskap om den och förstår den. Shortridge och Smith (2009) beskriver IFRS som ett paradigmskifte för många tillämpare och sådant tar tid att ta till sig. Detta är naturligt och en självklarhet för många, men man måste vara medveten om att så är fallet och kan därför inte förvänta sig att allt faller på plats på en gång. Det räcker därför inte att ett företag i sina redovisningsprinciper anger att de följer IFRS, det krävs också att IFRS förstås och att den praktiska tillämpningen harmoniseras.

11.5.2 Hierarki av förståelse

Även om syftet med fenomenografiska studier inte är att tala om vem som sagt vad, hur många som sagt vad eller att rangordna uppfattningarna i sig så är det intressant att göra en rangordning i denna studie. För att kunna rangordna kategorierna måste de sättas i relation till något yttre, såsom regler eller tidigare studier. Identifierade förståelsekategorier visar inte bara på variation av förståelse, utan också på en hierarki av förståelse i relation till IFRS. Indelningen i denna hierarki kan delvis förklaras av den nivå intervjupersonerna är verksamma på inom koncernen. Oavsett vilken nivå intervjupersonerna tillhör så har samtliga individer varit involverade i de redovisningsbeslut som ska fattas och deltagit i redovisningsarbetet. Men frågan är om förståelsen behövs på alla nivåer för att uppnå enhetlig tillämpning. Brister av förståelse på en nivå kan fångas upp av individer på en annan nivå i organisationen, i samband med intern analys och uppföljning, vilket denna studie inte undersökt.

Genom att sätta förståelsekategorierna i relation till de normer som ska följas, IFRS, finns det egentligen bara en förståelsekategori som stämmer överens med IASBs syn på redovisning och det är kategorin Ekonomisk substans. Denna kategori visar en hög förståelse som är i överensstämmelse med IFRS. Dessa individer förstår att man måste förstå den ekonomiska substansen av transaktionen och logiken med principbaserade normer. De visar även förståelse av de transaktioner som sker inom Volvo, vilken norm som är tillämplig samt hur den ska tillämpas.

Kategorin Försiktighet och beskattning visar att dessa individer har en relativt hög förståelse av redovisning, men att förståelsen inte överensstämmer med grundläggande synsätt inom IFRS. Istället visar den på ett äldre synsätt inom redovisningen som enligt Artsberg (1992) genomsyrade den svenska normgivningen under 1960- och 1970-talen. Kategorin Försiktighet och beskattning visar även en stark koppling mellan redovisning och beskattning, vilket även påverkar redovisningen på koncernnivå. Förekomsten av kategorin innebär att man har svårt att ge upp juridiken i form av civilrätt och äganderättsövergång samt skatterätt till förmån för principen ekonomisk innebörd framför juridisk form. Denna kategori sammanfaller med det som framkom i årsredovisningsstudien, det vill säga att de beskrivningar som förekommit visat på försiktighet och koppling till beskattning. Både årsredovisningsstudien och intervjustudien, via kategorin Försiktighet och beskattning, visar att redovisningen ska ge en försiktig bild av verksamheten samt att kopplingen till beskattning är viktig, vilket påverkar hur redovisningen utformas. Detta visar att individer fortfarande är kvar i äldre synsätt, både generellt sett och mer specifikt avseende intäkter och avsättningar.

Kategorin Gamla hjulspår är en mellankategori som innebär viss förståelse men ändå avsaknad av argument vid följdfrågor när intervjupersonerna ombads utveckla sina resonemang. Kategorin ger uttryck för en ovilja och oförmåga att ta till sig nya tänkesätt. De övriga två kategorierna, Regellydnad och System, påvisar svårigheter med att förstå såväl den transaktion som ska avspeglas i redovisningen som den norm som ska följas. Kategorin Regellydnad kanske kan tyckas vara i överensstämmelse med IFRS, men problemet är att dessa individer enbart hänvisar till gällande normer – i form av FPP och IFRS – utan att kunna förklara innebörden av vad som står där eller hur de agerar när de ska avspegla transaktionerna i redovisningen. Detta leder till svårigheter med att tillämpa principbaserade normer i praktiken. Även om användandet av IT-system inom redovisningen är en självklarhet är det viktigt att all tilltro inte åläggs systemen.

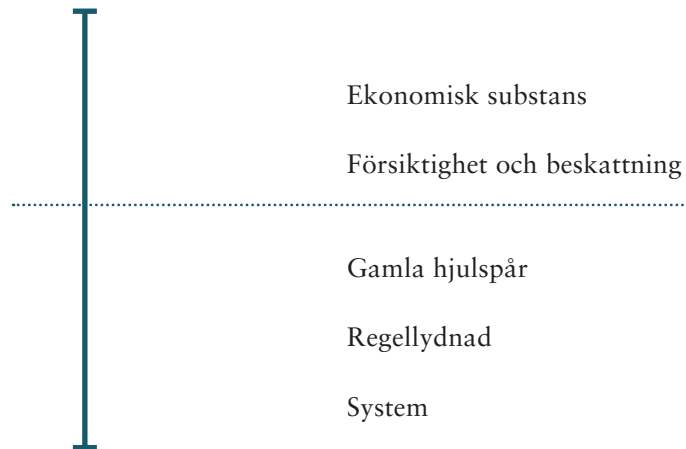
Trots att försäljning av lastbilar med restvärdesgarantier och återköpsavtal redovisats på samma sätt under snart 15 år visar ändå individer i tre, för

att inte säga fyra, förståelsekategorier på svag förståelse för hur dessa transaktioner ska avspeglas i redovisningen. Detta behöver inte innebära att transaktionerna blir felaktigt redovisade, men individerna som deltar i redovisningsbesluten förstår inte alltid vad de gör och varför. Det är enbart kategorin Ekonomisk substans som visar denna förståelse. Kategorin Försiktighet och beskattning visar även på viss förståelse men individerna i denna kategori skulle hellre vilja redovisa på ett annat sätt. Övriga tre kategorier innebär en lägre förståelse eftersom de anser att det inte finns några problem med att avspegla transaktionerna, vare sig när det gäller att bedöma innebörden av transaktionen eller att tillämpa normerna.

Figur 11.4 visar en hierarkisk vertikal förståelse av redovisning i fallande skala, där den översta kategorin innebär hög grad av förståelse av redovisning – både när det gäller förståelse av den transaktion som ska avspeglas och den norm som ska tillämpas. Ju längre ner i ordningen kategorin kommer, desto mer framkommer det att dessa individer inte ser något problem med redovisning över huvud taget, vilket innebär en lägre nivå av förståelse. De två översta kategorierna visar större aktivitet i redovisningsarbetet, medan övriga tre ger uttryck för passivitet. En avskiljning kan därför göras mellan kategorin Försiktighet och beskattning och kategorin Gamla hjulspår. Ytterligare en anledning till att göra en avskiljning mellan dessa båda kategorier är att de två översta kategorierna påvisar två synsätt som kan vara utgångspunkten i normerna. Historiskt har försiktighet spelat en stor roll inom redovisning och man har lagt större vikt vid juridisk form än ekonomisk substans. IASB däremot, förutsätter att det är den ekonomiska substansen som ska avspeglas i en transaktion för att man ska kunna uppnå den kvalitativa egenskapen korrekt återgivande. Detta är alltså två olika synsätt på hur reglering kan gå till där normer tas fram med målet att leva upp till olika syften, riktar sig till olika intressenter etc.

Genom studien som utförts inne i Volvo har fem förståelsekategorier identifierats, vilket inte behöver vara konstigt i sig utan kan ses som en naturlig följd av kultur, traditioner etc. Men enligt IASB krävs att den ekonomiska substansen av transaktionen ska avspeglas. Detta innebär att vissa individer som ska tillämpa normerna inte är på den nivå som implicit krävs av det normsystem som IASB tagit fram.

HÖG GRAD AV FÖRSTÅELSE



LÅG GRAD AV FÖRSTÅELSE

Figur 11.4 Hierarki av förståelse.

I avsnitt 4.3.4 Princip- kontra regelbaserade normer samt avsnitt 5.3.1 International Accounting Standards Board – IASB, redogörs för den maktförskjutning som skett på redovisningsområdet genom IAS-förordningen, vilket även presenterats i avsnitt 11.4.3 Utveckling av normgivning och normer ovan. Maktförskjutningen innebär att det inte längre är svensk tolkning av redovisningsnormer som har företräde. Svensk redovisning har kännetecknats av att praxis är en viktig rättskälla, genom hänvisning till god redovisningssed i ÅRL. God redovisningssed har, i och med införandet av IFRS, utmönstrats som term för noterade företags koncernräkenskaper. Även om liknande normer tillämpades i Sverige innan IAS-förordningen, vilket årsredovisningsstudien visar, har det skett en maktförskjutning i vem som har suveränitet att tolka normerna. Skillnaden i normsystem, där IFRS kräver mer bedömningar jämfört med tidigare, får effekter för individer som inte tidigare varit vana vid detta system. Detta kräver mer av tillämparen i form av att analysera företagets ekonomiska situation, vilket sedan ligger till grund för bedömningar av den redovisningsnorm som ska tillämpas. För att kunna försvara en redovisningslösning måste stöd finnas inom IFRS, vilket framförallt kategorin Ekonomisk substans visat och delvis även kategorin Försiktighet och beskattning.

Kategorin Försiktighet och beskattning, och delvis även kategorin Gamla hjulspår, innebär att historien skapar förståelse som lever kvar hos individerna och på en tröghet med att ta till sig förändringar. Tillämpning påverkas därmed av tidigare tillämpade redovisningsnormer och redovisningstradition etc. och variation av förståelse kan förklaras av det som

Chand et al. (2012), Zeff (2007) och Tsakumis (2007) benämner kultur. Av Baskervilles och Evans (2011) samt Zeffs (2007) studie framgår att det till exempel är svårt att ta till sig nya termer och begrepp och att det förekommer olika uppfattningar av samma term och begrepp. Denna studie visar att detsamma gäller avseende mer övergripande synsätt inom redovisningen såsom vem redovisningen är till för och grundläggande principer, men även mer specifikt avseende redovisningsområdena intäkter och avsättningar. Variation av förståelse kan även förklaras av det som King (2006) samt Shortridge och Smith (2009) anser vara den stora förändring som redovisningen genomgått på senare år och fortfarande genomgår då ett för många individer nytt regelverk, IFRS, ska tillämpas. IFRS bygger på andra synsätt än de nationella normer som många är vana vid och samtidigt sker även grundläggande förändringar inom IFRS. Även Haller och Walton (2003) förklarar att det föreligger svårigheter med att ta till sig normer framtagna med en viss utgångspunkt, vilka sedan ska tillämpas av individer med annan bakgrund och erfarenhet etc.

De undersökta redovisningsområdena – intäkter och avsättningar – har länge varit oreglerade i svensk normgivning, vilket kan vara en av förklaringarna till att förståelsen varierar. Individer har tidigare kunnat göra tolkningar som vilat på svensk grund, med koppling till försiktighetsprincipen och även till sambandet mellan redovisning och beskattning i juridisk person, inom ramen för god redovisningssed. Detta är inte längre möjligt, vilket individerna inte fullt ut tagit till sig.

Intervjustudien visar att förståelse av redovisning varierar inom en koncern. Genom att förståelsen varierar kan det vara svårt att uppnå enhetlig tillämpning inom koncernen. Om detta är ett problem inom en koncern kan det även antas att samma problem föreligger inom fler koncerner och även mellan koncerner. Figur 11.5 sammanfattar resultatet av intervjustudien och de faktorer som kan påverka hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken.

INTERVJUSTUDIEN

- Förståelse av redovisning – förståelse av transaktion som ska avspeglas i redovisningen samt förståelse av normer som ska tillämpas
 - Fem identifierade förståelsekategorier
 - Sex aspekter som format förståelsekategorierna

Figur 11.5 Sammanfattning av faktorer som identifierats i intervjustudien.

11.6 Förståelse i relation till övriga faktorer

Genom intervjustudien har fem kvalitativt skilda sätt att förstå redovisning identifierats utifrån sex aspekter som format kategorierna. Detta innebär att förståelse av redovisning varierar inom en koncern bland individer som deltar i redovisningsbeslut och i arbetet med att ta fram finansiell information. Denna studie har identifierat olika förståelsekategorier, men har inte visat om det leder till olikartad redovisning i koncernredovisningen eller inte. Dock kan olikartad förståelse leda till olikartad tillämpning av en och samma norm för liknande transaktioner.

Tidigare studier har i viss utsträckning behandlat hur kultur påverkar tillämpning av normer och vissa författare har även använt termen förståelse, se vidare kapitel 4 Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer. Tidigare studier har dock inte definierat, undersökt eller analyserat förståelse av redovisning på samma sätt som denna studie gjort. Faktorer som identifierats i tidigare studier samt i årsredovisningsstudien kan dock förklara förekomsten av olikheter i förståelse.

Tidigare studier, årsredovisningsstudien samt intervjustudien visar även andra faktorer, förutom förståelse, som påverkar den praktiska tillämpningen av normer, se figur 11.6 som sammanfattar faktorer som påverkar tillämpning av redovisningsnormer. Dessa faktorer kan inte ses isolerade från varandra utan hänger ofta samman. Detta är speciellt tydligt när det gäller förståelse av redovisning, där variationen av förståelse i flera fall kan förklaras av andra faktorer. Årsredovisningsstudien däremot bekräftar i stor utsträckning resultat från tidigare studier.

TIDIGARE STUDIER	ÅRSREDOVISNINGSTUDIEN	INTERVJUSTUDIEN
<ul style="list-style-type: none"> • Ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser • Landstillhörighet/ Internationell klassificering <ul style="list-style-type: none"> - Rättssystem - Ägande/Finansiering - Skattesystem - Kultur - Språk - Utbildning och yrkeskår • Princip- kontra regelbaserade normer • Förståelse (dock avsaknad av definition) • Tillsyn 	<ul style="list-style-type: none"> • Typ av transaktion och utveckling av verksamheten – olikartad redovisning kan förklaras av olikartade transaktioner • Internationella influenser » Volvo föregår normgivning och harmonisering • Utveckling av normgivning och normer • Försiktighet • Beskattning 	<ul style="list-style-type: none"> • Förståelse av redovisning – förståelse av transaktion som ska avspeglas i redovisningen samt förståelse av normer som ska tillämpas • Fem identifierade förståelsekategorier • Sex aspekter som format förståelsekategorierna

Figur 11.6 Sammanfattning av faktorer som påverkar tillämpningen av redovisningsnormer.

Förståelse av redovisning kan därför beskrivas som en följdfaktor av andra faktorer och identifierade förståelsekategorier kan förklaras av många andra faktorer. Tidigare identifierade faktorer som i denna studie inte kan förklara förståelsekategorierna är ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser. Detta beror på att denna studie skiljer sig åt jämfört med de studier som undersökt denna typ av redovisningsval (se till exempel Fields et al., 2001; Soderstrom & Sun, 2007) eftersom förekomst av redovisningsval inte explicit undersökts. Redovisningen har inte heller ställts i relation till finansiering, förekomst av bonusavtal, lånevillkor etc.

Förståelsekategorin System kan inte förklaras av tidigare studier och inte heller av andra faktorer, utan visar snarare på att IT-lösningar – som är ett måste i en koncern av Volvos storlek – även kan ge avkall på förståelse hos individer eftersom de förlitar sig på systemen i för stor utsträckning istället för att själva reflektera över vad som sker i redovisningen.

Den underliggande strukturen av kategorierna, som beskrivits i kapitel 10 Intervjuer samt i detta kapitel, förklaras av faktorer identifierade i tidigare studier samt av de faktorer som identifierats i årsredovisningsstudien. Dessa faktorer kan förklara att och varför variation av förståelse av

redovisning förekommer, vilket innebär att vi måste använda oss av historien för att förstå dagens tillämpning där erfarenhet av såväl transaktioner som juridiska system och enskilda normer har byggts upp över tid. Till exempel kan variation av förståelse förklaras av att man lever kvar i äldre redovisningstraditioner, termer och begrepp. Det kan vara svårt att förstå normer baserade på grundläggande principer som kräver en rad bedömningar av tillämparen och som ska tillämpas globalt. Detta visar att det kan vara svårt att gå från nationella till internationella normer.

För att övervinna problemet krävs utbildning. Heidhues och Patel (2012) har uttryckt oro över hur kunskapsnivån ska upprätthållas avseende IFRS, både när det gäller studenter och individer i praktiken. Resultatet av denna studie bekräftar att denna oro är befogad då kvalitativt skilda sätt att se på redovisning identifierats. Undervisningen måste därför få en annan inriktning jämfört med idag (Hodgdon et al., 2011; Jackling et al., 2012; Shoentahl, 1989; Sunder, 2010) i syfte att öka förståelsen. Eftersom mycket händer inom IFRS, till exempel omarbetad Föreställningsram och ny intäktsstandard, IFRS 15, kan det vara ett bra tillfälle att i samband med utbildning kopplat till dessa områden fokusera på att lära ut de nya grundläggande synsätt som kommer till uttryck på dessa områden.

12. SLUTSATSER

I detta kapitel sammanfattas de slutsatser som presenterats i föregående kapitel. Frågan som undersökts är följande.

Vilka faktorer påverkar tillämpningen av harmoniserade redovisningsnormer och hur varierar förståelse av redovisning mellan individer, det vill säga vilka kvalitativt skilda sätt finns det att se på redovisning?

12.1 Faktorer som påverkar redovisning

Studien har identifierat ett antal faktorer som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken. Dessa faktorer kan i sin tur påverka om harmoniserade redovisningsnormer tillämpas på ett enhetligt sätt eller inte. Om normer inte tillämpas enhetligt uppnås inte målet med jämförbar finansiell information.

För det första är det viktigt att slå fast att följande definition av enhetlig tillämpning använts i studien. Enhetlig tillämpning är en översättning av den engelska termen consistent application. I denna studie avses med enhetlig tillämpning att liknande ekonomiska händelser ska avspeglas på ett likartat sätt i redovisningen och att liknande argumentation används för att komma fram till det sätt som transaktionen redovisas på. I de fall en standard tillåter alternativa sätt att redovisa en och samma transaktion på, eller då flera tolkningar kan rymmas inom standardens ram och två företag väljer att redovisa på olika sätt, kan detta omfattas av definitionen på enhetlig tillämpning. Ett sådant förfarande behöver alltså inte innebära icke enhetlig tillämpning.

Enhetlig tillämpning är en förutsättning för att målet med jämförbar finansiell information ska uppnås. I samband med detta är det även viktigt att precisera begreppet jämförbarhet. Den typ av jämförbarhet som avses i denna studie är att lika transaktioner ska behandlas lika och olika transaktioner ska behandlas olika.

Faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer:

- Förståelse av redovisning, det vill säga förståelse av transaktionen som ska avspeglas i redovisningen samt det normsystem och de normer som ska tillämpas.

- Typ av transaktion och utveckling av verksamheten
- Internationella influenser, vilket har inneburit att praxis har föregått normgivning och harmonisering
- Utveckling av normgivning och normer
- Försiktighet – redovisningslösningar väljs i syfte att ge en försiktig bild av verksamheten
- Beskattning – redovisningslösningar väljs med hänsyn tagen till skattemässiga effekter och/eller vilka lösningar skatterätten tillåter/kräver

Eftersom det finns flera faktorer som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken finns det stor risk att IFRS inte tillämpas på ett enhetligt sätt. Förståelse av redovisning är en faktor som kan förklaras av och hänger samman med övriga faktorer. I studien har fem förståelsekategorier identifierats, se nedan. Förståelse är en central faktor för att förklara varför olikheter kan uppstå i den praktiska tillämpningen och varför enhetlig tillämpning inte uppnås. Om enhetlig tillämpning inte uppnås kan inte heller målet med jämförbar finansiell information uppnås. Det krävs att de individer som deltar i beslut i redovisningsfrågor förstår den transaktion som ska avspeglas i redovisning samt förstår normsystemet och de enskilda normer som ska tillämpas för att avspegla transaktionen i redovisningen.

Hur redovisningsnormer tillämpas påverkas av, och ska också påverkas av, de transaktioner som finns i verksamheten och de förändringar som sker i verksamheten. Därför krävs det att förändringar i verksamheten i form av nya transaktioner etc. fångas upp och förstås, vilket kräver tillämpning av nya normer och/eller nya tolkningar av befintliga normer.

Hur normer tillämpas i praktiken och vilken redovisningspraxis som växer fram påverkas även av internationella influenser. Det är inte enbart de nationella bestämmelserna som styr praktisk tillämpning av normer. Dessutom har det varit så att svensk lagstiftning och annan normgivning påverkats av den internationella utvecklingen. Historiskt sett har Volvos redovisning föregått normgivningen och harmoniseringen. Detta har fungerat väl inom ramen för god redovisningssed, men är svårare med globala normer som ska tillämpas enhetligt världen över.

Redovisningsnormernas utveckling över tid är ytterligare en faktor som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken. Det som påverkar tillämpningen är det juridiska system som är gällande, förekomster av

normer samt utformningen av normer. Innan IAS-förordningen trädde i kraft formades redovisningen i Sverige i stor utsträckning av praxis med ett fåtal lagparagrafer som grund. Denna praxis låg sedan till grund för lagstiftning och annan normgivning. Detta innebar att företagen skapade reglerna genom sin egen praxis och därför skapades även ramarna för hur tillämpning av normerna skulle ske. Efter införandet av IAS-förordningen är dock situationen den omvända, nämligen att normerna skrivs först och blir bindande genom EU-rätten. Sedan ska normerna tillämpas i praktiken, vilket formar praxis. Eftersom normerna tillämpas globalt ska även tillämpningen vara global, utan landsspecifik tillämpning i praktiken.

Försiktighet och beskattning är två faktorer som påverkar tillämpningen av redovisningsnormer och som förklarar varför redovisningen sker på ett visst sätt. Försiktighet kan förklaras av att försiktighetsprincipen spelat, och i vissa länder fortfarande spelar, en avgörande roll inom redovisningen. Att beskattningen påverkar hur redovisningsnormer tillämpas har visat sig tydligt och innebär att utvecklingen av redovisningen hämmas på grund av befintlig, eller tidigare existerande koppling mellan redovisning och beskattning, vanligtvis i juridisk person. Detta kan även påverka utformningen av koncernredovisningen. Redovisning och beskattning är två skilda system där reglerna skrivs med olika intressen som utgångspunkt. Ett samband mellan redovisning och beskattning är därför olämpligt och försämrar kvaliteten på och användbarheten av den finansiella informationen.

12.2 Förståelsekategorier

För att identifiera och beskriva kvalitativt skilda sätt att se på redovisning har en av fenomenografin inspirerad analysmetod använts. Analysen kommer fram till att det bland de 21 intervjupersonerna finns fem förståelsekategorier.

1. Försiktighet och beskattning
2. Ekonomisk substans
3. Regellydnad
4. Gamla hjulspår
5. System

Förståelsekategorierna har formats utifrån följande sex aspekter. Den underliggande förklaringen till förekomsten av kategorierna kan förklaras av dessa sex aspekter.

1. Vem redovisningen är till för
2. Grundläggande redovisningsprinciper
3. Normer och normgivning idag
4. Önskemål om hur normer och normgivning borde se ut
5. Tidpunkt för redovisning av samt värdering av intäkter
6. Tidpunkt för redovisning av samt värdering av avsättningar

Förståelsekategorierna har alltså formats av och kan förklaras av vem/vilka som anses utgöra de primära användarna av finansiell information, vilka grundläggande principer som anses vara mest väsentliga i redovisningen, hur redovisningsnormerna är respektive borde vara utformade, till exempel om det ska vara princip- eller regelbaserad normgivning samt vid vilken tidpunkt intäkter och avsättning ska redovisas och till vilket belopp. Variation av förståelse av redovisning är en följdfaktor som kan förklaras av övriga faktorer.

Resultatet från den fenomenografiska analysen visar att det är svårt med förståelse av komplexa redovisningsområden såsom intäkter och avsättningar, dels för att underliggande transaktion är komplex att förstå och dels för att tillämpbara normer är principbaserade och kräver att bedömningar sker när den ekonomiska substansen av transaktionen ska avspeglas. Detta visar att ju mer komplexa de underliggande transaktionerna som ska avspeglas i redovisningen är, desto högre grad av förståelse krävs. Det innebär också att principbaserade normer kräver högre grad av förståelse, jämfört med detaljerade regler.

Genom att ställa förståelsekategorierna i relation till gällande normer tydliggörs att den andra kategorin, Ekonomisk substans, stämmer väl överens med den syn som anses gällande inom IFRS. Den första kategorin, Försiktighet och beskattning, ger uttryck för bra förståelse men synen på redovisningen sammanfaller inte med den syn som anses gälla inom IFRS. Denna kategori visar istället på en gammal tradition som länge funnits inom redovisningsnormgivningen i Sverige – och även inom Volvo. I många fall finns traditionen kvar nationellt men ska inte återspeglas i koncernredovisningen. Till exempel lever individer kvar i en äldre syn på innebörden av realisationsprincipen och försiktighetsprincipen. Många intervjupersoner övertolkade försiktighetsprincipen på det sätt som IASB framförde som motiv till att försiktighetsprincipen har strukits som enskild princip i Föreställningsramen. Övriga tre förståelsekategorier innebär mer yttlig och mindre insiktsfull förståelse av redovisning.

Variationen av förståelse visar att det tar tid att ta till sig nya synsätt inom redovisningen. Vissa av förståelsekategorierna återspeglar att man lever kvar i gamla tänkesätt, vilket framgår tydligt om man jämför intervjupersonernas svar med den utveckling som skett på redovisningsområdet.

Även om det av årsredovisningen framgår att redovisningsprinciperna är i överensstämmelse med IFRS är inte förståelsen harmoniserad. Förståelsekategorierna visar även viss avsaknad av förståelse genom att individer förlitar sig på andra individer i organisationer och/eller IT-system.

Kvalitativt skilda sätt att se på redovisning visar att förståelsen inte utvecklats i takt med normerna. För att kunna uppnå harmonisering av globala normer i praktiken förutsätts enhetlig tillämpning. Eftersom förståelsen varierar kan man anta att det finns ett stort utbildningsbehov.

13. DISKUSSION OCH BIDRAG

I detta kapitel presenteras en diskussion utifrån studiens analys och slutsatser. Studiens fokus har varit harmonisering av redovisningsnormer och svårigheter med att uppnå harmonisering i praktiken.

I första avsnittet förs en diskussion om studiens resultat kopplat till vilka effekter detta kan ha på harmoniseringen och i nästa avsnitt presenteras studiens bidrag till existerande litteratur.

13.1 Effekter på harmonisering

Målet med jämförbar finansiell information bedöms av vissa kunna uppnås inom EU genom införandet av IFRS. IAS-förordningen innebär harmonisering på de jure-nivå för noterade företags koncernräkenskaper inom EU. För juridisk person och icke-noterade företags koncernräkenskaper, som inte följer IFRS, har däremot inte samma nivå av de jure-harmonisering uppnåtts. Här sker istället harmonisering via direktiv där medlemsstaterna infört vissa gemensamma bestämmelser i nationell lag, vilka oftast fylls ut med kompletterande normer. De jure-harmonisering är därför inte lika stark avseende redovisning i juridisk person och inte heller för koncernredovisningar som inte upprättas i enlighet med IFRS.

Men även om harmonisering skett på de jure-nivå i koncernredovisningen för noterade företag kvarstår svårigheten att uppnå harmonisering i praktiken, det vill säga harmonisering på de facto-nivå. Att tillämpa IFRS på ett enhetligt sätt innebär att likartade transaktioner ska avspeglas i redovisningen på ett likartat sätt. Målet är alltså inte att uppnå uniform tillämpning.

Tidigare studier och resultatet av denna studie visar faktorer som påverkar hur redovisningsnormer tillämpas i praktiken och vad som formar praxis. Dessa faktorer kan i sin tur leda till svårigheter med att uppnå enhetlig tillämpning. Om enhetlig tillämpning inte uppnås, uppnås inte heller målet med jämförbar finansiell information. I företags koncernredovisning kan det utåt sett se ut som att jämförbarhet uppnåtts, eftersom många företag har likartade formuleringar i sina redovisningsprinciper. För en läsare av årsredovisningen kan detta lätt uppfattas som att fullständig harmonisering uppnåtts och att jämförbarhet föreligger mellan företag i och med att samma redovisningsnormer, IFRS, följs. Beskrivningarna är dock i många fall en sammanfattning av principer för respektive redovisningsområde

såsom de kommer till uttryck i respektive standard. Principbeskrivningarna är ofta allmänt formulerade och dessutom likartat formulerade företag emellan, vilket ofta kan förklaras av att någon form av årsredovisningsmall används. Det som är intressant är då att gå bakom dessa beskrivna principer, för att se vad som händer inne i företagen och vilken förståelse de individer som deltar i redovisningsbeslut och i upprättandet av finansiell rapportering har av redovisning.

Studien visar att förståelse av redovisning varierar inom Volvokoncernen. Studien visar dock inte effekterna av att förståelsen varierar, men utifrån det resultat som uppnåtts finns det risk för att om inte förståelse av redovisningen harmoniseras uppnås inte enhetligt tillämpning. Att förståelsen varierar bland annat på grund av att individer lever kvar i tidigare tillämpade metoder och traditioner visar på en institutionell tröghet. Man kan även anta att om förståelsen varierar inom en koncern så varierar den även mellan företag och koncerner samt inom och mellan länder. Detta visar att det är svårt att gå från nationella normer till harmoniserade normer, eftersom det är svårt att harmonisera individers förståelse. Utifrån detta resultat kan man anta att samma eller liknande faktorer även påverkar andra aktörer som är involverade i redovisningen, såsom revisorer, de som utöver tillsyn samt användare, se även kapitel 14 Förslag till fortsatt forskning. IASB förutsätter en avancerad förståelse av redovisning, något som många individer dock saknar i praktiken.

Studien har fokuserat på en koncern och på en aktör, Volvo, och de individer som deltar i redovisningsbeslut och i arbetet med att upprätta finansiell information. Volvokoncernen är, och har historiskt varit, engagerad i utvecklingen av sin egen redovisning och även i redovisningsnormgivningen nationellt och internationellt. Om inte dessa individer förstår kan man ställa sig frågan vilka som förstår?

Årsredovisningsstudien, presenterad i kapitel 8 Volvokoncernen och i kapitel 9 Intäkter och avsättningar i Volvo, visar att Volvo följer gällande standarder och är aktiva i normgivningsarbetet. Trots detta förekommer kvalitativt skilda sätt att se på redovisning inom koncernen. Andra faktorer, utöver förståelse av redovisning, har också identifierats. Studien visar att förståelse av redovisning är en central faktor, det vill säga förståelse av verksamheten och av innebörden av de transaktioner som äger rum samt förståelse av redovisningsnormerna. Förståelsen är viktigare ju mer komplexa transaktioner som förekommer och ju mer principbaserade de normer är som ska tillämpas.

Så länge förståelse av redovisning varierar måste det finnas medvetenhet om att enhetligt tillämpning och jämförbarhet kan vara svår att uppnå. Den

stora utmaningen är hur man ska gå från nationella normer till globalt harmoniserade normer med harmoniserad tillämpning i praktiken och frågan är vilken lösning man kan tänka sig på problemet? Hjälper det med tillsyn och att utbilda individer som arbetar med tillsyn, inkluderat revisorer och individer på tillsynsmyndigheter, för att inte variation av förståelse ska få så stor effekt i praktiken? Eller krävs det att samtliga individer som på något sätt är involverade i framtagande av och analys av finansiell rapportering har hög förståelse? Om inte alla individer behöver förståelsen, vilka individer är det i så fall som behöver respektive inte behöver förståelsen?

13.2 Studiens bidrag

Studiens bidrag består av tre delar. För det första är studien ett viktigt bidrag som komplement till kunskapsfält från tidigare studier. Studien bekräftar delvis tidigare studiers resultat, men visar även på ytterligare faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer. För det andra ger studien ett metodbidrag till tidigare studier genom att visa att fenomenografisk metod är en lämplig metod för studier inom redovisningsområdet. Slutligen ger studien ett utbildningsbidrag genom att visa ett behov av undervisning och vilken typ av utbildning som krävs för att underlätta enhetlig tillämpning samt hur utbildningen pedagogiskt behöver utformas genom att specificera olika mål etc.

I kapitel 4 Harmonisering och tillämpning av redovisningsnormer redogörs för vad tidigare studier kommit fram till med avseende på faktorer som kan förklara hur redovisningsnormer tillämpas och varför tillämpning sker på ett visst sätt. Utifrån tidigare studier kan ett antal faktorer identifieras som förklarar varför olikheter föreligger mellan företags redovisning och varför harmonisering inte uppnåtts i praktiken. I denna studie verifieras några av dessa faktorer. Genom årsredovisningsstudien och intervjustudien har ytterligare faktorer identifierats varav en visat sig ha speciellt stor betydelse för tillämpning av harmoniserade redovisningsnormer, nämligen förståelse av redovisning. Förståelse av redovisning hänger samman med övriga faktorer och förekomsten av förståelsekategorierna kan förklaras med hjälp av övriga faktorer. Studiens bidrag är därmed ett komplement till och en vidareutveckling av tidigare studier inom området.

Förståelse av redovisning är alltså intressant ur ett forskningsperspektiv, genom empiriskt bidrag till litteraturen, men även ur ett praktiskt perspektiv. Studiens bidrag ur såväl ett forskningsperspektiv som ett praktiskt perspektiv är att visa om det föreligger skillnader i förståelse av redovisningen och vad som kan förklara dessa skillnader. Kunskap om hur individers förståelse varierar gör det möjligt att arbeta med detta internt i företaget och utveckla metoder för att hantera det genom till exempel ökad utbildning. Resultatet

kan därmed vara till nytta för såväl normgivare som för dem som upprättar de finansiella rapporterna, det vill säga tillämpare av normerna. Studiens resultat visar även vikten av att förstå de underliggande transaktioner som ska avspeglas i verksamheten samt verksamhetens utveckling. Genom att förstå underliggande transaktioner kan den ekonomiska substansen bättre förstås och genom att studera ett företag under lång tid ser man verksamhetens utveckling och hur denna påverkat redovisningen. Detta visar att det tar tid att förstå nya transaktioner och nya tänkesätt inom redovisningen samt hur de ska avspeglas i redovisningen.

Tidigare studier, som behandlat tillämpning av redovisningsnormer, har ofta sin grund i ekonomisk teori och har till exempel undersökt vilka val som görs av företagen i redovisningen och vilka skälen till dessa val är, såsom lånevillkor, vinstutjämnning, bonusprogram med mera, det vill säga vanligtvis någon form av ekonomiska incitament. Tidigare studier har framförallt genomförts med tillämpning av kvantitativ metod och utgår från den faktiska redovisningen, såsom den finns presenterad i offentliga finansiella rapporter.

Det finns ett begränsat antal vetenskapliga studier av kvalitativ natur som kan förklara olika val som görs och hur dessa kan leda till icke enhetlig tillämpning. Det empiriska materialet och resultatet av denna studie visar att fenomenografisk metod är lämplig för att identifiera och beskriva vilken betydelse förståelse av redovisning har för praktisk tillämpning av redovisningsnormer. Genom att tillämpa fenomenografisk metod för analys av intervjuer tillför denna studie ett bidrag till tidigare forskning ur methodsynpunkt och visar att fenomenografisk metod kan användas inom redovisningsområdet.

Studios resultat pekar på att de individer som arbetar med redovisning – tillämpare på företag, revisorer, analytiker, de som arbetar med tillsyn, utbildning etc. – behöver leva upp till den syn som IASB har av redovisning. För att uppnå detta krävs att IASBs syn genomsyrar och lyfts fram i undervisningen, både på universitet och i utbildningen av praktiker. För att kunna uppnå de facto-harmonisering krävs även fortbildning av nuvarande praktiker. För att öka och förbättra förståelse av redovisning krävs att högskolor och universitet inriktar undervisningen till att förklara grundläggande strukturer, tankar idéer etc. om redovisningen. I samband med detta är det viktigt att fundera kring hur undervisningen pedagogiskt ska utformas och sätta upp mål utifrån detta, jämför Shoentahl (1989). I undervisningen måste det definieras vad som är viktigt att lära ut för att förståelsen av redovisningen ska öka, vilka lärandemål, hur examination ska ske etc. för att uppnå den förståelse som önskas. I ett första led krävs det att lärarna har den förståelse av redovisning som sedan ska läras ut till studenter och praktiker.

Om inte nuvarande praktiker utbildas på detta sätt måste man invänta nya generationer av ekonomer som har utbildats enligt nya synsätt inom redovisning för att uppnå enhetlig tillämning.

För att sammanfatta så anser författaren att denna avhandling kan bidra till att ge en förståelse för faktorer som påverkar den praktiska tillämpningen av redovisningsnormer och vilken central betydelse förståelse av redovisning har för att förklara olikheter i den praktiska tillämpningen. Förhoppningsvis kan detta ge insikt om vad som behöver göras för att uppnå målet med enhetlig tillämpning och jämförbar finansiell information.

14.

FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING

Fortsatt forskning, baserat på resultatet i denna studie, föreslås inom tre områden. Först föreslås fortsatt forskning med samma metod – men med mer systematisk länderjämförelse. Sedan föreslås ytterligare en studie med samma metod – men med fokus på andra redovisningsområden, i syfte att undersöka om valet av redovisningsområde är avgörande för identifierade förståelsekategorier. Båda dessa områden kan genomföras inom Volvo, men även i andra företag. Slutligen föreslås en liknande studie – men med andra yrkeskategorier, i syfte att identifiera förståelsekategorier bland individer som arbetar med redovisning men inte med själva upprättandet. I samtliga studier föreslås en kvalitativ studie med intervjuer och att den fenomenografiska metoden används vid analys av intervjuerna.

I avsnitt 4.3.3. Internationell klassificering redogörs för att tidigare studier som identifierat skillnader mellan länder avseende hur redovisningsnormer tillämpas, det vill säga såsom företagen redovisar, styrs av landstillhörighet och tidigare traditioner, kultur etc. I denna studie har den geografiska tillhörigheten varierat, i syfte att identifiera så många kvalitativt skilda synsätt som möjligt, se avsnitt 7.5.1 Val av intervjupersoner. Intervjustudien har dock inte visat specifika mönster från specifika länder och/eller redovisningstraditioner. Landstillhörigheten har alltså inte varit avgörande för att identifiera en specifik förståelsekategori. Därför föreslås att mer systematiska ländertester genomförs, för att se om det finns tydliga samband mellan individens förståelse av redovisning och landstillhörighet. Förslagsvis genomförs sådana tester med flera individer från respektive land. Sådana studier skulle till exempel kunna fastställa om individer i Storbritannien har en tendens att tillhöra förståelsekategorin Ekonomisk substans och individer från Tyskland förståelsekategorin Försiktighet och beskattning.

I avsnitt 7.3 Val av redovisningsområden redogörs för skälen till varför intäkter och avsättningar valts i denna studie. Olika transaktioner och redovisningsområden medför att olika standarder tillämpas. Vissa områden kräver mer bedömningar än andra, vissa områden har senare tillkomna redovisningslösningar än andra, vissa standarder har en annan grundläggande logik etc. Enskilt eller i samband med mer systematiska ländertester föreslås därför även studier av andra redovisningsområden än intäkter och avsättningar, för att se om andra förståelsekategorier identifieras och om förståelsen är beroende av typer av transaktioner, redovisningsområden. Mer systematiska länderjämförelser och studier av andra redovisningsområden är lämpliga att genomföra i fler än ett företag, för att därigenom även

kunna identifiera om olikheter föreligger mellan företag. Denna studie visar till exempel att Volvo varit och är aktiva på redovisningsområdet och att de tillämpat redovisningslösningar långt innan bestämmelserna stadfästes i någon norm. Genom att undersöka fler företag med annat engagemang inom redovisning kanske förståelsen kommer att se annorlunda ut.

Slutligen föreslås att fortsatt forskning genomförs avseende förståelse av redovisning, men av andra yrkesgrupper än individer som deltar i beslut i samband med upprättande av finansiella rapporter. Detta förslag till fortsatt forskning innebär att identifiera kvalitativt skilda sätt att se på redovisning bland andra aktörer, såsom individer som undervisar i redovisning, revisorer, individer som utövar tillsyn samt individer som använder finansiell information såsom analytiker. Detta i syfte att se om förståelsen varierar mellan olika yrkesgrupper där förståelse av redovisning är av avgörande betydelse för det arbete respektive individ utför. En sådan studie kan även innebära en mer systematisk länderjämförelse och även att olika redovisningsområden ingår i studien, i syfte att undersöka om typ av redovisningsområde är avgörande för förståelsen samt om landstillhörighet kan förklara viss förståelse.

För att sammanfatta de förslag som ges till fortsatt forskning föreslås dessa områden i syfte att undersöka om de identifierade förståelsekategorierna är representativa även för andra individer utifrån olika förhållanden. Kan andra individer kategoriseras i samma kategorier? Kan ytterligare förståelsekategorier identifieras och analyseras? Genom att identifiera vilka kvalitativt skilda sätt det finns att se på redovisning bland olika individer kan skillnader i redovisningen förklaras och sedan kan åtgärder vidtas, bland annat i form av utbildningsinsatser för att förhindra olikartad tillämpning. Därmed kan mål med harmonisering uppnås!

ENGLISH SUMMARY

Introduction

After several decades of accounting standards harmonization activities within the EU, the European Commission adopted the Regulation on International Accounting Standards (the IAS Regulation) about ten years ago. The introduction of International Financial Reporting Standards (IFRS) within the European Union (EU) as well as in other parts of the world is seen as an important event in the area of accounting, both within and outside of Europe. It is often referred to as a revolution and the biggest event in the field of accounting in modern times.

Those who regulate accounting within the EU expect the compulsory application of IFRS to increase transparency and comparability of European financial reporting and to improve the efficiency of the capital market. This is, in turn, expected to lead to a lower cost of capital, improved allocation of capital and more favorable conditions for cross-border investment, all of which will have positive effects at a macro level in the form of increased growth and employment.

The requirement to comply with IFRS in the EU is stated in the IAS Regulation¹⁹. The IAS Regulation requires that all companies domiciled in the EU that have securities listed for trading on a regulated market within the Union must prepare their consolidated financial statements in accordance with IFRS as adopted by the European Commission. This requirement has been in effect since 2005. The scope of IFRS goes beyond this, however. Around the world more than 120 countries require or allow IFRS, and there are additional countries that are considering or planning the transition to IFRS.

When discussing harmonized financial reporting standards, a distinction must be made between two types of harmonization. The first is formal harmonization, i.e. harmonization of the rules, which is often referred to as *de jure harmonization*. The second is material harmonization, i.e. harmonization in practice, meaning the fact that the standards are applied and how they are applied in practice, often referred to as *de facto harmonization*. Previous studies have shown that there are difficulties in achieving *de facto* harmonization. Thus, although the rules to be complied with may be the same across countries, they may not be applied consistently. To achieve consistent application similar transactions must be reflected in the same way – the way envisaged by the standard setter.

19. Regulation (EC) No 1606/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards.

Harmonization of financial reporting standards and the actual application of these standards can be discussed at various levels, within and between companies, groups and countries. Consistent application is also a problem within a consolidated group, particularly where there are subsidiaries in different parts of the world. When preparing consolidated financial statements, IFRS must be applied in the same way for all transactions within the group; parent companies, subsidiaries, associated companies and joint ventures must apply IFRS in a consistent manner.

Using one case, this study investigates how standards are being applied within a group, with a view to identifying the factors that affect their application in practice. The study focuses on investigating which factors affect the application of financial reporting standards. This process is studied both over time – through a study of annual reports – in order to see how a company complies with revised standards over time, and at a particular point in time - through an interview study within the same group - in order to investigate what conception of accounting individuals within a company have. Previous studies have established that pre-existing practice and previously applied standards have a great influence on current application. A study of annual reports was therefore carried out in order to understand the context of current conceptions. An individual's experience of accounting is something that has been built up over time and it is therefore important to study historical developments in order to understand the current application of the standards.

The purpose of the study is to identify factors that affect the application of harmonized financial reporting standards, focusing on how the conception of financial reporting affects the application, and the relationship between this conception and other factors.

To this end, the following research question was developed:

What factors affect the application of harmonized financial reporting standards and how do conceptions²⁰ of financial reporting vary between individuals; in other words, what qualitatively different approaches²¹ are there to financial reporting?

20. The term conception can have different meanings in different contexts and within different disciplines. In this study the term conception is defined as follows: an individual's view of, thoughts around, ideas about, concept of or perception of something, how an individual experiences something and what he or she thinks a certain phenomenon means.

21. The expression "qualitatively different approaches" refers to different ways of perceiving/conceiving the phenomenon studied.

Frame of reference

To achieve comparability, a transaction must be faithfully represented and the accounting method must be applied consistently within and between companies. Only then can the information obtained serve as a basis for stakeholders to make decisions. Transactions that are the same should therefore be treated in the same way and different transactions should not be treated in the same way.

Previous studies have, among other things, quantified the extent to which harmonization has taken place, what accounting choices companies make and what financial incentives may explain these accounting choices. Studies have also classified countries into different categories, in order to explain differences between countries, with a view to finding out the significance of national affiliation, the legal system, financing, culture, language, education and the accounting and auditing profession for the application of financial reporting standards and what significance can be attached to how the standards were designed and the supervision of the financial reporting in relation to the practical application of these standards. Previous studies have also touched on the significance of conceptions of financial reporting for achieving consistent application.

This study focuses on individual companies within a group and was carried out partly by studying annual reports over a long period of time and partly through interviews that focused on explaining the significance of conceptions of financial reporting for achieving consistent application. Results of previous studies were used to show existing knowledge in the area and to specify this study's contribution, which is the identification of the factors that are judged to affect the practical application of financial reporting standards. Based on previous studies, many factors are deemed to be interdependent, which is why it is difficult to talk about individual factors. In this study, the Volvo Group is investigated, with a focus on the reporting of revenue and provisions. The parent company of the Volvo Group is a Swedish company that has always been required to prepare annual financial statements and consolidated financial statements according to Swedish rules.

In summary, previous studies show that a number of factors affect harmonization of standards and harmonization of the practical application of these standards. Studies have been carried out both before and after the introduction of IFRS around the world. Factors that affect the application include incentives, bonus schemes, debt covenants, national culture, the link between accounting and taxation, accounting enforcement, language, how the accounting standards are designed and previously applied standards.

The Swedish accounting tradition has been influenced by both continental Europe and the Anglo-American world. Historically, the continental tradition has been dominant, with its focus on the prudence principle and a strong link between accounting and taxation. The reason often given for applying the prudence principle was that the main purpose of financial reporting was to protect creditors and therefore the risk of overvaluation of assets was to be minimized. Swedish financial reporting has been primarily oriented towards meeting the needs of creditors. Moreover, hidden reserves were accumulated in good times in order to be used in economic downturns but were not visible in the accounts until the 1940s, when accounting practice and the association of accounting professionals in Sweden (FAR) started advocating transparency. By the 1970s, such transparency was required by law. As standard setting in Sweden became more influenced by standards from the IASC and IASB, which are in turn influenced by US GAAP, the Anglo-American accounting tradition came to influence Swedish standard setting. Before the IASC was formed there were direct influences from the USA and the UK.

Financial reporting was characterized both nationally and internationally by a variety of standard-setting bodies, often referred to as multiple standard-setting bodies. It might seem that only small changes have been made, on a step-by-step basis. Viewed over a long period of time, however, substantial changes have taken place which the individuals who work with accounting have had to absorb and understand. Those currently engaged in accounting in Sweden, as well as in other parts of the world, come from different backgrounds. Based on age, education, professional experience, interest in the subject, etc., different individuals have different approaches to accounting; in other words, there is variation in their conceptions of financial reporting. Therefore, it cannot be assumed that the latest developments in financial reporting are always used as a basis for accounting choices. It is important to be familiar with accounting history in order to be able to understand the background against which Swedish financial reporting is implemented and thus also the backgrounds of the many individuals actively involved in accounting within a group.

Revenue and provisions are two areas of accounting that were historically unregulated in Sweden. By the time rules were included in laws and in supplementary standards, these rules were heavily influenced by international standards and international practice. Certain fundamental principles existed that were decisive for how revenue and provisions are reported, in particular the prudence principle and the matching principle.

Method

The outcome of the financial reporting process is determined by the accounting standards that are in force and how these are applied by individuals in practice. The aim of this study is achieved through a study of annual reports and an interview study. The annual report study is used to identify factors that are expressed in published financial information. The interview study is used to obtain an understanding of the reasoning behind the information that is presented in annual reports, and thereby identify the qualitatively different approaches to accounting that exist within Volvo. The annual report is based on information prepared by individuals, and it is through a study of a company's financial information and of the individuals who work on the application of accounting standards that the practical application of these standards can be understood.

In order to focus specifically on individuals' conceptions of financial reporting, an attempt is made to hold other factors constant. Such factors include employer, industry, type of transaction, and accounting rules. Variation is found between individuals interviewed in terms of geographical location and the individual's level of accounting responsibility within Volvo. The purpose of this method was to identify variations in conceptions of financial reporting and to ensure that it is the conception of financial reporting that varies rather than other factors.

The company in this case study is Volvo, a multinational company, and the study was restricted to the Trucks segment (also known as Heavy Transport Solutions in some contexts), which has uniform transactions around the world. Two accounting areas were selected: revenue and provisions. These two areas have existed within Volvo for a long time, and hence it is possible to track the application of accounting standards over time. Moreover, this requires judgments to be made with regard to when a transaction is to be reflected in the financial statements and which accounting standard is relevant. Accounting standards in these areas are also principles-based, and do not contain very many detailed rules.

The annual report study aims to describe operations that are to be reflected in financial reports, and how the operations have developed over time. Since it is the companies' transactions that are to be reflected in the financial statements, it is important to study which transactions occur in order to be able to assess whether the reporting complies with the applicable standards, i.e. that the standards are being applied in the way intended. The study of annual reports also shows which accounting principles have been applied within Volvo over time, when these accounting principles were first applied and how the application of accounting principles has developed over time. Through the annual reports it was possible to investigate how standards

have been applied and what influenced accounting choices over time within the group, based on published financial information. To ascertain what led to certain accounting choices, an interview study was conducted. The interviews capture what is happening “behind the scenes” of the annual reports within a group.

The financial statements are prepared by individuals within the group. Therefore, the preparation of financial statements is affected by individuals’ conceptions of the phenomenon, i.e. individuals’ conceptions of financial reporting. In order to be able to reflect transactions in the financial reports, the individual must have a conception both of the economic phenomenon to be reflected and of the standard that is to be applied. The conception of financial reporting affects how the individuals choose to report the specific transactions and it is therefore important to investigate variations in conceptions. The interview study aims to identify individuals’ conceptions of financial reporting in order to be able to draw conclusions as to whether conceptions are of any significance for the practical application of accounting standards.

The study was empirically based, being specific rather than general. The analysis was thus inspired by the inductive approach. An inductive approach is used when empirical observations form the starting point for a study. However it is difficult to apply an inductive approach fully. What is meant by “inspired by” is that the study of annual reports and the interviews formed the starting point for the analysis, but that it was also based on previous experience and knowledge, which may be reflected in the interpretations of what was studied. All systematic observations must be made in terms of previous experience, which assumes some kind of theory and thus some kind of logical or deductive reasoning. Existing studies have been used as accumulated knowledge in order to define the study’s contribution, rather than as theories to be tested. The analysis of the annual reports study and the interview study was therefore inspired by the inductive approach rather than the deductive.

An important basis for the analysis of interviews conducted was *phenomenography*, which is a tradition within qualitative research methodology. The phenomenographic orientation focuses on different perceptions of specific phenomena and aspects that differ in qualitative terms. The starting point is that there is a spectrum of perceptions and it is these perceptions that are investigated and described. The term perception refers to people’s fundamental *conception* of something. The focus is on identifying conceptions “of” a phenomenon, but not conceptions “about” a phenomenon. It is important to differentiate between the prepositions “about” and “of”. The preposition “about” would have indicated that the perception was about

conscious reflection and involved an evaluation. Phenomenography is not focused on opinion-type perceptions, but rather in how something appears to somebody, which is why the preposition “of” is used. This was an important starting point in creating the interview guide and when the interviews were conducted and analyzed. The focus was on what individuals work on and come across in their daily work. The purpose of this was to identify the phenomenon of individuals’ conceptions *of* – rather than *about* – financial reporting.

Results

Since its formation, Volvo has grown both organically and through acquisitions. The business has developed from the manufacturing of trucks into a conglomerate, and then back to focusing on commercial products. This development has also affected financial reporting at Volvo, as a result of new types of transactions such as customer financing, a wider service offering, etc. The development of financial reports has been determined by the development of the business, adaptation to international accounting practice, new Swedish accounting standards and also US rules during the time the company was listed in the USA.

Volvo’s aim is to have consistent financial reporting throughout the group, based on IFRS. Work is done internally to try to achieve this, but differences in individuals’ conceptions of financial reporting in the individual companies may prevent this. This was investigated through interviews. Through the study of annual reports, certain factors were identified that have affected the application of standards in practice and how standards have been applied over time. However, it is not fully possible to see the reasons behind the accounting choices and what may have influenced these. Interviews were conducted for the purpose of investigating this.

Based on the interviews, five categories of conception were identified, as well as aspects within each category. In order to categorize conceptions of financial reporting, and if a comparison between these perceptions is to be meaningful, it is important that it is the same phenomenon that is being perceived. It is thus essential to ensure that different individuals are talking about the same thing.

In order to be able to identify the categories – and the aspects within the categories – the following four areas within financial reporting were investigated in the interviews. The aspects and finally the classification into categories emerged from these four areas.

- The purpose of financial reporting
- Standards and standard setting within financial reporting

- Revenue recognition
- Recognition of provisions

On first reviewing the interview material it seemed as though interviewees had many perceptions that they talked about. Closer analysis revealed that what they were talking about could be consolidated into a limited number of aspects within the phenomenon, which then formed categories. More specifically this means that each perception (category of perception/conception) is characterized by a number of aspects. This was expressed through the fact that when the individuals talked about their conception of financial reporting, they generally spoke about different parts of the whole that they envisaged.

In phenomenographic studies it is common for a phenomenon to be illustrated by describing parts (aspects) of the phenomenon. Within each category there are aspects that are significant for the categories identified. This means that each category is characterized by the specific structure of the aspects that emerged in the interviews regarding conceptions of financial reporting. The same aspects exist in all the categories, but with different meanings and content, and it is through the aspects that the classification into categories emerged. It is the pattern that exists between the aspects and the relationship that the various aspects of the phenomenon have to each other that formed each category.

Five qualitatively different conceptions of financial reporting were identified:

1. Prudence and taxation
2. Economic substance
3. Regulatory compliance
4. Existing practice
5. System

These five categories were formed by and can be explained by the following six aspects:

1. Who is the primary user of financial information
2. Basic accounting principles
3. Standards and standard setting today
4. How people think standards and standard setting ought to be
5. When revenue is recognized and how it is measured
6. When provisions are recognized and how they are measured

Conclusions and contribution

The study indicates that there are a number of factors that affect how financial reporting standards are applied in practice. These factors can in turn affect whether or not harmonized financial reporting standards are applied consistently. If standards are not applied consistently, the aim of comparable financial information is not achieved.

Firstly, it is important to establish the definition of consistent application that was used in the study. In this study, consistent application means that similar events are reflected in the same way in financial reporting. If an accounting standard allows for alternative ways of reporting a particular transaction, or where there can be more than one interpretation of the standard, and two companies choose to report in different ways, this may still be covered by the definition of consistent application. Such a procedure does not therefore necessarily entail inconsistent application. Consistent application is essential if the goal of comparable financial information is to be achieved. In connection with this, it is also important to specify what comparability is. Comparability means that similar transactions should be treated in the same way and dissimilar transactions in different ways.

Factors that affect the practical application of financial reporting standards are:

- Conception of financial reporting
- Type of transaction and development of the operations
- International influences, which in the case of Volvo has meant anticipating standard setting and harmonization
- Development of standard setting and standards
- Prudence: accounting solutions are chosen with a view to giving a prudent picture of the operations
- Taxation: fiscal effects and/or which solutions tax law allows/ requires are taken into consideration when choosing accounting solutions

Since there are a number of factors that affect how financial reporting standards are applied in practice, there is a great risk that IFRS are not being applied consistently.

Conception is a key factor in explaining why differences can arise in the practical application of standards and why consistent application is not being achieved. If consistent application is not achieved, the aim of comparable financial information cannot be achieved either. The individuals involved in decisions on accounting matters must understand the transaction that is to be reflected in accounting and must understand the framework and individual standards that are to be applied in order to properly reflect transactions in the financial reporting. The conception of accounting is a general factor that can be explained by and is related to other factors. In the study five categories of conception (prudence and taxation, economic substance, regulatory compliance, existing practice and system) were identified. The conception categories can largely be explained by other factors, which were identified in this study but also in previous studies.

The conception categories were shaped by and can be explained by who is regarded as the primary user of financial information, what basic principles are considered most essential, how financial reporting standards are designed and how they should be designed, whether standard setting should be principle-based or rule-based, the role of prudence, the link between accounting and taxation, the importance of economic substance, and previously applied standards.

The results of the phenomenographic analysis show that it is difficult to understand complex accounting areas such as revenue and provisions, partly because the underlying transaction is complex and partly because applicable standards are based on principles and require that judgments be made when accounting for the economic substance of the transaction. This shows that the more complex the underlying transactions to be reflected in the financial reporting, the higher the degree of understanding required. It also shows that standards that are based on principles require a greater level of understanding than detailed rules.

When relating the conception categories to existing accounting standards, the second category – economic substance – is the category that best agrees with IFRS. The first category, prudence and taxation, suggests a good understanding of financial reporting, but the approach implied does not agree with IFRS. Instead, this category indicates a tradition that has long existed within accounting standard setting in Sweden – and also within Volvo, as the study of annual reports shows. In many cases this tradition agrees with local national GAAP, but it should not be reflected in the consolidated financial statements. The other three conception categories point to more superficial and less perceptive conceptions of accounting. Variation in conceptions shows that it takes time for people to take on new approaches to accounting. Some conception categories illustrate that people continue

with old ways of thinking. This is studied by comparing the answers given by the interview subjects with developments that have taken place in the area of accounting. Some conception categories also indicate a lack of understanding, in that individuals rely on other individuals in the organization and/or on IT systems.

Qualitatively different approaches of financial reporting show that conceptions have not developed at the same pace as the standards. In order to achieve harmonization of global standards in practice, consistent application is required. Since conceptions vary, it can be assumed that there is a great need for education.

In addition to conceptions of accounting, there are also other factors that affect how accounting standards are applied in practice. How standards are applied is to a large extent affected by, and should be affected by, the transactions that exist in the business and the changes over time in such transactions. Changes in the business in the form of new transactions, etc. must therefore be noted and understood, requiring the application of new standards and/or new interpretations of existing standards.

How standards are applied in practice and which accounting practice emerges is also affected by international factors. It is not just the national level that determines the practical application of standards. Moreover, it has always been the case that Swedish legislation and other forms of standard setting have been affected by international developments. In historical terms, Volvo's financial reporting has anticipated standard setting and harmonization. This has worked within the framework of Swedish accounting practice, but is more difficult with global standards that must be complied with and applied consistently worldwide.

The development of financial reporting standards over time is another factor that affects how such standards are applied in practice. Their application is affected by the legal system in force, which standards exist, and the design of the standards. Before the IAS Regulation came into force, accounting in Sweden was largely regulated through practice, while the law was relatively brief. Practice formed a basis for legislation and other forms of standard setting. This meant that companies created the rules through their own practice and therefore also created the framework for how the standards were to be applied. After the introduction of the IAS Regulation, however, the situation was reversed; in other words, the standards are written first and become binding through EU law. They are then to be applied in practice, which shapes the practice. Since the standards are applied globally, their interpretation is also global, without any country-specific interpretation in practice.

Prudence and taxation are two factors that affect the application of financial reporting standards and that explain why financial reporting is carried out in a certain way. Prudence has been – and in certain countries continues to be – an important principle in accounting. The fact that taxation affects how accounting standards are applied has been clearly shown and means that the development of financial reporting is inhibited by existing, or previously existing, links between accounting and taxation, typically in a legal entity. This can, however, also affect the way the consolidated financial statements are prepared. Accounting and taxation are two separate systems in which the rules are written based on different interests. This demonstrates a problem with the link between accounting and taxation, as it has a detrimental effect on the quality and usability of financial information.

In contrast to other studies that also examined (among other things) what affects various accounting choices, the contribution made by this study is that it focuses on a single company. Limiting the study to a single company allows the identification of factors that affect the application of financial reporting standards, focusing on how individuals' conceptions of financial reporting affect application of the standards and what significance conceptions of accounting have for consistent application of harmonized financial reporting standards.

Proposal for further research

As regards further research based on the results of this study, proposals are made within three areas. Firstly, further research is proposed using the same method but with a more systematic comparison of countries. Secondly, a study is proposed using the same method but focusing on other areas of accounting, with a view to investigating whether the choice of accounting area is decisive for the categories of conception identified. Studies in both these areas can be carried out within Volvo, but also in other companies. Finally, a similar study is proposed using other professional categories, with a view to identifying categories of conceptions among individuals who work with accounting but not on the actual preparation of the financial statements. For all these studies a qualitative study using interviews is proposed, with the phenomenographic method being the analysis method for the interviews.

FÖRKORTNINGAR

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
CESR	Committee of European Securities Regulators
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
ESMA	European Securities and Markets Authority
EU	Europeiska unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants
FN	Förenta nationerna
FPP	Financial Policies & Procedures (Volvos interna finanshandbok)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICEAW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
MoU	Memorandum of Understanding
NBK	Näringslivets Börskommitté
NRG	Näringslivets Redovisningsgrupp
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SEC	Securities and Exchange Commission
SFF	Sveriges Finansanalytikers Förening
SFS	Svensk författningssamling
SKF	Svenska Kullagerfabriken
SOU	Statens offentliga utredningar
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

FIGURFÖRTECKNING

Figur 3.1 Harmoniseringsdiskurs och studiens fokus.	32
Figur 3.2 Modell för redovisningsprocessen.....	33
Figur 4.1 Fyra olika typer av jämförbarhet.....	43
Figur 4.2 Svårigheter med att uppnå harmoniserade redovisningsnormer, enhetlig tillämpning av normerna samt användning av redovisningsinformation.....	62
Figur 7.1 Samspelet mellan människor och objektet/företeelsen – ett fenomen – i omvärlden.....	120
Figur 7.2 Arbetsordning för intervjustudien.....	129
Figur 7.3 Sammanfattning av vad som varit konstant respektive vad som varierat i intervjustudien i syfte att uppnå variation av förståelse av redovisning.....	131
Figur 7.4 Sammanställning av intervjupersoner.....	132
Figur 7.5 Metod för analys av intervjuerna.....	138
Figur 8.1 Antal levererade vagnar per år, 1927–2012.	150
Figur 8.2 Volvokoncernens totala nettoomsättning fördelat per segment 2012.	154
Figur 8.3 Volvos notering: marknadsplats, år för notering samt år för avnotering.	156
Figur 8.4 Antal sidor i Volvos årsredovisning åren 1930–2012.	174
Figur 8.5 Översikt över Volvos arbetsprocess i samband med ny IFRS.....	179
Figur 9.1 Volvokoncernens resultaträkning 2012.....	184
Figur 9.2 Volvokoncernens nettoomsättning per affärsområde tillika rörelsessegment 2012.....	184
Figur 9.3 Volvokoncernens balansräkning – tillgångar, 2012.	185
Figur 9.4 Volvokoncernens balansräkning – eget kapital och skulder, 2012.	185
Figur 9.5 Återköpskontrakt, effekter i resultat- och balansräkning samt kassaflödesanalys.....	191

Figur 9.6 Volvokoncernens totala omsättning samt omsättning för segmentet Lastbilar 1927-2012.....	204
Figur 9.7 Volvokoncernens avsättningar för garantiåtaganden, omstruktureringsåtgärder och servicekontrakt 1927-2012.	205
Figur 9.8 Volvokoncernens balansräkningspost Tillgångar i operationell leasing 1927-2012.....	206
Figur 9.9 Volvokoncernens balansräkningsposter Avsättning restvärdesrisker, Förutbetalda leasingintäkter, Restvärdesskulder samt Restvärdesrisker redovisade som ansvarsförbindelse/eventualförpliktelse 1927-2012.....	206
Figur 10.1 Hur fenomen, studerade områden inom redovisning, aspekter samt förståelsekategorier hänger ihop.	211
Figur 10.2 Sammanfattning av kategorin Försiktighet och beskattning.	221
Figur 10.3 Sammanfattning av kategorin Ekonomisk substans.....	232
Figur 10.4 Sammanfattning av kategorin Regellydnad.....	236
Figur 10.5 Sammanfattning av kategorin Gamla hjulspår.....	243
Figur 10.6 Sammanfattning av kategorin System.....	246
Figur 10.7 Sammanfattning av fem kategorier och sex aspekter avseende förståelse av redovisning.....	254
Figur 11.1 Sammanfattning av faktorer som identifierats i tidigare studier.....	262
Figur 11.2 Förskjutning från att redovisningen formats av praxis till att redovisningen formas av normer.....	269
Figur 11.3 Sammanfattning av faktorer som identifierats i årsredovisningsstudien.....	273
Figur 11.4 Hierarki av förståelse.....	281
Figur 11.5 Sammanfattning av faktorer som identifierats i intervjustudien.....	283
Figur 11.6 Sammanfattning av faktorer som påverkar tillämpningen av redovisningsnormer.....	284

REFERENSER

AAA (American Accounting Association) (1977). *Report of the Committee on International Accounting Operations and Education*. Accounting Review Supplement, s. 65–132.

Aisbitt, S. (2001). *Measurement of Harmony of Financial Reporting Within and Between Countries: The Case of the Nordic Countries*. The European Accounting Review, 10(1).

Aisbitt, S. (2002). *Harmonisation of financial reporting before the European Company Law Directives: The case of the Nordic Companies Act*. Accounting and Business Research, 32(2), s. 105–117.

Aisbitt, S. & Nobes, C. (2001). *The true and fair view requirement in recent national implementations*. Accounting and Business Research, 31(2), s. 83–90.

Alexandersson, M. (1994). *Den fenomenografiska forskningsansatsens fokus*. Ur Starrin, B. & Svensson, P-G. (red.). (1994). *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*. Lund: Studentlitteratur.

Alexandersson, M. (2003). *Metod och medvetande*. Göteborg: Actaserien.
Alvesson, M. & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur.

Amiraslani, H.; Iatridis, G. & Pope, P. (2013). *Accounting for asset impairment: A test for IFRS Compliance Across Europe*. Centre for Financial Analysis and Reporting Research (CeFARR). Cass Business School, City University London.

André, P.; Dionysiou, D. & Tsalavoutas, I. (2012). *Mandatory adoption of IFRS by EU listed firms and comparability: determinants and analysts' forecasts*. Paper presented at the European Accounting Association conference, Ljubljana.

Archer, S.; Delvaille, P. & McLeay, S. (1995). *The Measurement of Harmonisation and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects*. Accounting and Business Research, 25(98), s. 67–80.

Archer, S.; Delvaille, P. & McLeay, S. (1996). *A Statistical Model of International Accounting Harmonization*. Abacus, 32(1), s. 30–58.

Artsberg, K. (1992). *Normbildning och redovisningsförändring. Värdering vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*. Lund: University Press.

Asztely, S. & Jönsson-Lundmark, B. (1979). *Utvecklingslinjer i redovisningen*. Malmö: Liber Läromedel.

Aussenegg, W.; Inwinkl, P. & Schneider, G. T. (2008). *Earnings management and local vs. international accounting standards of European public firms*. SSRN eLibrary.

Baker, C. R. & Barbu, E. M. (2007). *Trends in research on international accounting harmonization*. *The International Journal of Accounting*, 42(3), s. 272–304.

Ball, R. (2006). *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*. *Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*, 36 (suppl. 1), s. 5–27.

Ball, R.; Ashok, R. & Wu, J. S. (2003). *Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries*. *Journal of Accounting and Economics*, 29, s. 1–51.

Ball, R.; Kothari, S. P. & Robin, A. (2000). *The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings*. *Journal of accounting and economics*, 29(1), s. 1–51.

Ball, R. & Shivakumar, L. (2005). *Earnings quality in U.K. private firms: Comparative loss recognition timeliness*. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), s. 83–128.

Ballwieser, W. (2001). *Germany – Individual Accounts*. (Ur Ordelheide, D. & KPMG (red.)). *Transnational Accounting*. Houndmills: Palgrave Publishers.

Barbu, E. M. & Baker, C., R. (2010). *An Historical and Neo-Institutional analysis of Institutions involved in International accounting Convergence*. *Accounting and Management Information Systems*, 9(2).

Barth, M. E. & Israeli, D. (2013). *Disentangling mandatory IFRS reporting and changes in enforcement*. *Journal of Accounting and Economics*, 56, s. 178-188.

Barth, M. E., Landsman, W. R. & Lang, M. H. (2008). *International accounting standards and accounting quality*. *Journal of Accounting Research*, 46(3), s. 467–498.

- Barth, M. E.; Landsman, W. R.; Lang, M. H. & Williams, C. D. (2011). *Are IFRS-based and U.S. GAAP-based Accounting Amounts Comparable?* Working Paper No. 78. Stanford, CA: Stanford University.
- Barth, M. E. & Schipper, K. (2008). *Financial reporting transparency*. Journal of Accounting, Auditing and Finance, 23(2), s. 173–190.
- Baskerville, R. & Evans, L. (2011). *The darkening glass: issues for translation of IFRS*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Bennett, B.; Bradbury, M. E. & Prangnell, H. (2006). *Rules, Principles and Judgements in Accounting Standards*. Abacus, 42(2), s. 189–204.
- Benston, G. J.; Bromwich, M. & Wagenhofer, A. (2006). *Principles-versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy*. Abacus, 42(2), s. 165–188.
- Berger, A. (2010). *The Development and Status of Enforcement in the European Union*. Accounting in Europe, 7(1), s. 15–35,
- Bjuvberg, J. (2006). *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Stockholm: Mercurius
- Bohlin, H. (1987). *Aktieägarna och årsredovisningen*. Lund: Studentlitteratur.
- Botzem, S. (2014). *The Politics of Accounting Regulation*. Northampton USA: Edward Elgar.
- Bradbury, M. E. & Schröder, L. B. (2012). *The content of accounting standards: Principles versus rules*. The British Accounting Review, 44, s. 1–10.
- Bradshaw, M. T.; Miller, G. S. & Serafeim, G. (2009). *Accounting Method Heterogeneity and Analysts' forecasts*. Working paper. The University of Chicago, University of Michigan and Harvard University.
- Brown, P.; Preiato, J. & Tarca, A. (2014). *Measuring Country Differences in Enforcement of Accounting Standards: An Audit and Enforcement Proxy*. Journal of Business Finance & Accounting, 41(1) & (2), s. 1–52.
- Brown, P. & Tarca, A. (2005). *A commentary on issues relating to the enforcement of international financial reporting standards in the EU*. The European Accounting Review, 14(1), s. 181–212.

Brown, P. & Tarca, A. (2012). *Ten Years of IFRS: Practitioners' Comments and Suggestions for Research*. Australian Accounting Review, 22(63), s. 319–330.

Brown, P. (2011). *International Financial Reporting Standards: what are the benefits?* Accounting and Business Research, 41(3), s. 269–285.

Bruce, C. (1997). *The seven faces of information literacy*. Auslib Press: Adelaide.

Brunovs, R. & Kirsch, R. J. (1991). *Goodwill accounting in selected countries and the harmonization of international accounting standards*. Abacus, 27(2), s. 135–136.

Brüggemann, U.; Hitz, J-M. & Sellhorn, T. (2013). *Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research*. The European Accounting Review, 22(1), s. 1–37.

Burgstahler, D. C.; Hail, L. & Leuz, C. (2006). *The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms*, The Accounting Review, 81(5), s. 983–1016.

Busse von Colbe, W. (2001). *Anpassung der EG-Bilanzrichtlinien an die IAS*. Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 1(5), s. 199–205.

Bästa årsredovisning. *Juryutlåtanden från 1966/67; 1967/68; 1971/72; 1974/75; 1976/77; 1978/79; 1988/89; 1994*.

Böcking, H-J. (2001). *IAS für Konzern- und Einzelabschluss?*, Die Wirtschaftsprüfung, 54(24), s. 1433–1440.

Cairns, D. (2011). *Principle-based Standards*. Accountancy Magazine, Sept. 2011.

Cairns, D.; Massoudi, D.; Taplin, R. & Tarca, A. (2011). *IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia*. British accounting review, 43(1), s. 1–21.

Callao, S. & Jarne, J. I. (2010). *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?* Accounting in Europe, 7(2), s. 159–189.

- Camfferman, K. & Zeff, S. A. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets*. A history of the International Accounting Standards Committee, 1973–2000. Oxford: University Press.
- Canibano, L. & Mora, A. (2000). *Evaluating the statistical significance of de facto harmonization: a study of European global players*. The European Accounting Review, 9(3), s. 349–369.
- Carlsson, B. (1999). *Ecological Understanding – A Space of Variation*. *Centrum för forskning i lärande* 39. Luleå: Luleå tekniska universitet.
- Carmona, S. & Trombetta, M. (2008). *On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the Principal-based system*. Journal of Accounting and Public Policy, 27, s. 455–461.
- Chand, P.; Cummings, L. & Patel, C. (2012). *The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgements: A Comparative Study of Anglo-Celtic and Chinese Culture*. The European Accounting Review, 21(1), s. 153–182.
- Chen, H.; Tang, Q.; Jiang, Y. & Lin, Z. (2010). *The role of International Financial Reporting Standards in accounting quality: evidence from the European Union*. Journal of international financial management & accounting, 21(3), s. 220–278.
- Choi, F. D. S. & Levich, R. (1990). *The Capital Market Effects of International Accounting Diversity*. Dow Jones-Irwin Homewood.
- Choi, F. D. S. & Levich, R. (1991). *Behavioral Effects of International Accounting Diversity*. Accounting Horizons, 5(2), s. 1–13.
- Christensen, H. B.; Hail, L. & Leuz, C. (2013). *Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement*. Journal of Accounting and Economics, 56, s. 147-177.
- Cieslewicz, J. K. (2013). *Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS. Critical Perspectives on Accounting*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.006> [läst 2013-08-15].
- Cole, V.; Branson, J. & Breesch, D. (2013). *Determinants influencing the IFRS accounting policy choices of European listed companies*. SSRN eLibrary.

COM (1995). *Meddelande från kommissionen. Harmonisering av redovisningssystemet: en ny strategi i förhållande till det internationella harmoniseringssystemet*. COM 95(508), SUE.

Commission of the European Communities (2008). *Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the operation of Regulation (EC) No 1606/2002 of 19 July 2002 on the application of international accounting standards*. Brussels, 24.2.2008 COM (2008) 215 final.

d'Arcy, A. (2001). *Accounting Classification and the international harmonization debate: an empirical investigation*. Accounting, Organizations and Society, 26(4–5), s. 327–349.

d'Arcy, A. (2004). *Accounting Classification and the international harmonization debate: a reply to a comment*. Accounting, Organizations and Society, s. 201–206.

d'Arcy, A. (2006). *De facto accounting harmonization versus national context – goodwill accounting in Germany and Japan*. Working paper, Université de Lausanne.

Dahlgren, J. & Nilsson, S.-A. (2012). *Can translations achieve comparability? The case of translating IFRSs into Swedish*. Accounting in Europe, 9(1), s. 39–59.

Dall'Alba, G. & Hasselgren, B. (1996). *Reflections on phenomenography: Toward a methodology?* Göteborg: Actaserien.

Danell, M. (2003). *Vad händer i skolans hus? En studie av hur lärare uppfattar och formar elevers inflytande*. Institutionen för lärarutbildning. 2003:47 Luleå: Luleå tekniska universitet.

Daske, H. & Gebhardt, G. (2006). *International Financial Reporting Standards and experts' perceptions of disclosure quality*. Abacus, 42(3–4), s. 461–498.

Daske, H.; Hail, L.; Leuz, C. & Verdi, R. (2008). *Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences*. Journal of Accounting and Research, 46, s. 1085–1142.

Daske, H.; Hail, L.; Leuz, C. & Verdi, R. (2013). *Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions*. Journal of Accounting and Research, 51, s. 495–547.

De Franco, G.; Kothari, S. P. & Verdi, R. S. (2011). *The benefits of financial statement comparability*. Journal of Accounting Research, 49(4), s. 895–931.

DeFond, M.; Hu, X.; Hung, M. & Li, S. (2011). *The impact of IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability*. Journal of Accounting and Economics, 51(39), s. 240–258.

DiPiazza, Jr. S. A.; Flynn, T.; McDonnell, D.; Quigley, J. H.; Samyn, F. & Turley, J. S. (2008). Principles-based accounting standards.

Doupnik, T. S. & Richter, M. R. (2004). *The Impact of Culture on the Interpretation of “In Context” Verbal Probability Expressions*. Journal of International Accounting Research, 3(1), s. 1–20.

Edlund, B.; Rydén, B.; Damberg, M. & Hägg, I. (1982). *Årsredovisningen i framtiden*. Stockholm: SNS.

EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) (2005). *Achieving Consistent Application of IFRS in the EU: A discussion paper*. [Elektronisk] Tillgänglig: <www.efrag.com> [läst 2005-08-15].

Elmholdt, C. (2006). *Cyberspace alternativ til ansigt-til-ansigt interviewt*. Tidsskrift for kvalitativ metodeutvikling, 41, s. 70–80.

Emenyonu, E. N. & Gray, S. J. (1992). *EC Accounting Harmonisation: An Empirical Study of Measurement Practices in France, Germany and the UK*. Accounting and Business Research, 23(89), s. 49–58.

Emenyonu, E. N. & Gray, S. J. (1996). *International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An Empirical Study*. The International Journal of Accounting, 31(3), s. 269–279.

Ernst & Young (2013). *International GAAP 2013: Generally Accepted Accounting Principles Under International Financial Reporting Standards*. Wiley.

ESMA (European Securities and Markets Authority) (2011). *ESMA gathers worldwide supervisors to discuss enforcement of IFRS*. [Elektronisk] Tillgänglig: <www.esma.europa.eu> [läst: 2013-07-30].

ESMA (European Securities and Markets Authority) (2014). *ESMA publishes accounting enforcement guidelines*. 10 juli 2014. [Elektronisk] Tillgänglig: <www.esma.europa.eu.se> [läst: 2014-08-19].

Evans, L. (2004). *Language translation and the problem of international communication*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(2), s. 210–248.

FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) (1984). *ÅP 84 Årsredovisningspraxis 1984 i större svenska företag*. Stockholm: Auktoriserade Revisorer Serviceaktiebolag.

FASB (Financial Accounting Standards Board) (2013). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.fasb.org> [läst: 2013-07-02].

Fasshauer, J. D.; Glaum, M. & Street, D. L. (2008). *Adoption of IAS 19R by Europe's premier listed companies: Corridor approach versus full recognition: Summary of an ACCA research monograph*. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 17(2), s. 113–122.

Fields, T.; Lys, T. & Vincent, L. (2001). *Empirical research on accounting choice*. *Journal of Accounting and Economics*, 31, s. 255–307.

Finansinspektionen (2014). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.fi.se> [läst: 2014-02-16].

Fitch Raitings (2006). *Accounting and financial reporting risk: 2006 global outlook – Sernity now?* [Elektronisk] Tillgänglig: <www.fitchratings.com> [läst 2013-08-15].

Fox, A.; Helliari, C.; Veneziani, M. & Hannah, G. (2013). *The Costs and Benefits of IFRS Implementation in the UK and Italy*. *Journal of Applied Research*, 14(1).

Frank, W. G. (1979). *An Empirical Analysis of International Accounting Principles*. *Journal of Accounting Research*, 17(2).

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

Gallhofer, S.; Haslam, J. & Walt, S. (2011). *Accountability and transparency in relation to human rights: A critical perspective reflecting upon accounting, corporate responsibility and ways forward in the context of globalization*. *Critical Perspectives of on Accounting*, 22, s. 765–780.

Gee, M.; Haller, A. & Nobes, C. (2010). *The influence of tax on IFRS consolidated statements: the convergence of Germany and the UK*. *Accounting in Europe*, 7(1), s. 97–122.

Glaser, B. & Strauss, A. (1979). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. New York: Aldine.

Godfrey, J. M. & Chalmers, K. (2008). *Globalisation of Accounting Standards*. USA: Monash University.

Godfrey, J. M. & Jones, K. L. (1999). *Political cost influences on income smoothing via extraordinary item classification*. *Accounting & Finance*, 39(3), s. 229-253.

Gordon, I. (2007). *Applying the "economic substance over legal form" principle to pension accounting: A comparative analysis of rule development in the USA and Australia and implications for Australian firms' superannuation accounting practices*. Doktorsavhandling, The University of Sidney.

Gordon, I. & Gallery, N. (2012). *Assessing financial reporting comparability across institutional settings: The case of pension accounting*. *The British Accounting Review*, 44, s. 11–20.

Graham, J. R.; Harvey, C. R. & Rajgopal, S. (2005). *The economic implications of corporate financial reporting*. *Journal of Accounting and Economics*, 40, s. 3–73.

Gray, S. J. (1988). *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*. *Abacus*, s. 1–15.

Guenther, D.A. (2005). *Financial reporting and Analysis*. Boston: McGraw-Hill Irwin.

Hahn, K. (2001). *Deutsche Rechnungslegung im Umbruch*. *Deutsches Steuerrecht*, 39(30), s. 1267–1272.

Haller, A. (2002). *Financial accounting developments in the European Union: Past events and future prospects*. *The European Accounting Review*, 11(1), s. 153–190.

Haller, A. & Walton, P. (2003). *Country differences and harmonization*. Ur Walton, P., Haller, A. & Raffournier, B (red.), International Accounting. London: Thomson.

Haller, A. & Wehrfritz, M. (2013). *The impact of national GAAP and accounting tradition on IFRS policy selection: Evidence from Germany and the UK*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 22, s. 39–56.

Hanner, P. V. A (1953). *Årsredovisningen i praktiken, 100 större svenska aktiebolags årsredovisningar 1949–1951*. Stockholm: Företagsekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm (FFI).

Hanner, P. V. A (1964). *Årsredovisningen i praktiken II, Större svenska aktiebolags årsredovisningar 1951–1962*. Stockholm: Företagsekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm (FFI).

Hansen, P. & Bernström, H. (1953). *Handbok i redovisning*. Stockholm: Natur och Kultur.

Heidhues, E. & Patel, C. (2012). *Globalization and Contextual Factors in Accounting: The case of Germany*. Studies in Managerial and Financial Accounting, 23.

Hendriksen, E. S. & van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory*. Irwin McGraw-Hill.

Hemberg, W. & Sillén, O. (1931). *Bokföringslagen m. m. Stockholm: P. A. Norstedt & Söners förlag*.

Hermann, D. & Thomas, W. (1995). *Harmonization of Accounting Measurement Accounting Practices in the European Community*. Accounting and Business Research, 25(100).

Hettne, J. & Eriksson, I. O. (2011). *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Hitz, J-M.; Ernstberger, J. & Stich, M. (2012). *Enforcement of Accounting Standards in Europe: Capital-Market-Based Evidence for the Two-Tier Mechanism in Germany*. The European Accounting Review, 21(2), s. 253–281.

Hjelström, A. & Schuster, W. (2011). *Standards, Management Incentives and Accounting Practice – Lessons from the IFRS Transition in Sweden*. *Accounting in Europe*, 8(1), s. 69–88.

Hodgdon, C.; Hughes, S. B. & Street, D. L. (2011). *Framework-based Teaching of IFRS Judgements*. *Accounting Education: An International Journal*, 20(4), s. 415–439.

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills CA: Sage Publications,

Hofstede, G. (1982). *Culture's consequences: international differences in work-related values*. Beverly Hills: Sage Publications.

Hofstede, G. (1984). *Cultural Dimensions in Management and Planning*. *Asia Pacific Journal of Management*.

Holthausen, R. W. (2003). *Testing the Relative Power of Accounting Standards versus Incentives and Other Institutional Features to Influence Outcome of Financial Reporting in an International Setting*. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1–3), s. 271–283.

Holthausen, R. W. (2009). *Accounting standards, financial reporting outcomes, and enforcement*. *Journal of Accounting Research*, 47, s. 447–458.

Hoogervorst, H. & Spencer, K. (2014). *Building Trust of Financial Markets – Accounting and Moral Hazard*. Memorial Lecture, Sydney, 10 April 2014. [Elektronisk] Tillgänglig: <www.ifrs.org> [läst: 2014-04-15].

IASB (International Accounting Standards Board) (2010). *Conceptual framework for financial reporting*. London: International Accounting Standards Board.

IASB (International Accounting Standards Board) (2013a). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.ifrs.org> [läst: 2013-07-02].

IASB (International Accounting Standards Board) (2013b). *International Financial Reporting Standards*.

IASB (International Accounting Standards Board) (2013c). *Framework rethink will shape the landscape for investors*. Tillgänglig: <www.ifrs.org> [läst 2013-07-20].

IASB (International Accounting Standards Board) (2014). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.ifrs.org> [läst: 2014-05-20].

IASC (International Accounting Standards Committee) (1989). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. London: International Accounting Standards Committee.

ICEAW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) (2007). *EU Implementation of IFRS and the Fair Value Directive. A report from the European Commission*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

IFRS Foundation (2014). Annual report 2013.

Ingblad, S-E. (1977). *Balansuppfattningen i den svenska lagstiftningen om redovisning*. Ur Jönsson, S. (red.), *Redovisning i Göteborg en vänbok till Sandor Asztély*. Göteborg: BAS.

Jaafar, A. & McLeay, S. (2007). *Country Effects and Sector Effects on the Harmonization of Accounting Policy Choice*. *Abacus*, 43, s. 156–189.

Jackling, B.; Howieson, B. & Natoli, R. (2012). *Some Implications of IFRS Adoption for Accounting Education*. *Australian Accounting Review*, 22(63), s. 331–340.

Jeanjean, T. & Stolowy, H. (2008). *Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), s. 480–494.

Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis. Lund: Doxa.

Jönsson, S. & Wickelgren, M. (2011). *Volvo i våra hjärtan – hur skall det gå?* Malmö: Liber.

Jorissen, A. & Otley, D. (2010). *The Management of Accounting numbers: case study evidence from the "crash" of an airline*. *Accounting and Business Research*, 49(1), s. 3–38.

King, A. M. (2006). *Fair value for financial reporting: meeting the new FASB requirements*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.

Knutsson, M.; Norberg, C. & Thorell, P. (2012). *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. Uppsala: Iustus.

KPMG (2013/14). *Insights into IFRS: KPMG's Practical guide to International Financial Reporting Standards*. London: Sweet & Maxwell/Thomson Reuters.

Krisement, V. (1997). *An approach for measuring the degree of comparability of financial accounting information*. The European Accounting Review, 6(3), s. 465–485.

Kvaal, E. & Nobes, C. W. (2010). *International differences in IFRS Policy choice*. Accounting business research, 40(2), s. 173–187.

Kvaal, E. & Nobes, C. W. (2012). *IFRS policy changes and the persistence of national patterns of IFRS practice*. The European Accounting Review, 21(2), s. 343–371.

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.

Land, J. & Lang, M. (2002) *Empirical Evidence on the Evolution of International Earnings*. The Accounting Review, 77, s. 115–34.

Larsson, S. (2007). *Kvalitativ analys – exemplet fenomenografi*. Studentlitteratur: Lund.

Lasmin (2011). *Empirical evidence on formal and material harmonization of national accounting standards*. Journal of International Business Research, 10(2).

Leuz, C. (2003). *IAS versus U.S. GAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market*. Journal of Accounting Research, 41(3), s. 445–472.

Leuz, C. (2010). *Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why*. Accounting and Business Research, 40(3), s. 229–256.

Leuz, C.; Pfaff, D. & Hopwood, A. (2004). *The Economics and Politics of Accounting International Perspectives on Research Trends, Policy and Practice*. Oxford: University Press.

Li, S. (2010). *Does Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union Reduce the Cost of Equity Capital?* Accounting Review, 85, s. 607–636.

- Marton, F. (1981). *Phenomenography: Describing conceptions of the world around us*. *Instructional Science*, 10, s. 177–200.
- Marton, F. & Booth, S. (2000). *Om lärande*. Lund: Studentlitteratur.
- Marton, F.; Dahlgren, L. O.; Svensson, L. & Säljö, R. (1977). *Inläring och omvärldsuppfattning*. Stockholm: Almqvist & Wiksell.
- Marton, F.; Hounsell, D. & Entwistle, N. (1984). *The experience of learning*. Edinburgh: Scottish Academic Press.
- Marton, F. & Pong, W. Y. (2005). *On the unit of description in phenomenography*. *Higher Education Research & Development*, 24(4), s. 335–348.
- Marton, F. & Wenestam, C-G. (1984). *Att uppfatta sin omvärld: varför vi förstår verkligheten på olika sätt*. Kristianstad: Awe/Gebers.
- Marton, J. (2005). *International Diversity in Financial Analysts' Views on Accounting*. Ur Jönsson, S. & Muoritsen, J. (red.), *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*, Malmö och Köpenhamn: Liber och Copenhagen Business School Press.
- Mason, J. (1996). *Qualitative researching*. London: Sage publications Ltd.
- Mellemvik, F.; Gårseth-Nesbakk, L. & Olson, O. (2005). *Northern Lights on Public Sector Accounting Research – Dominate Traits in 1980–2003*. Ur Jönsson, S. & Muoritsen, J. (red.), *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*, Malmö och Köpenhamn: Liber och Copenhagen Business School Press.
- Morais, A. I. (2008). *Actuarial Gains and Losses: the Choice of the Accounting Method*. *Accounting in Europe*, 5(2), s. 127–139.
- Morris, R. D. & Parker, R. H. (1998). *International harmony measures of accounting policy: comparative statistical properties*. *Accounting and Business Research*, 29(1), s. 73–86.
- Nair, R. D. & Frank, W. G. (1980). *The impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications*. *The Accounting review*, 3.
- Nationalencyklopedin* (1994). Höganäs: Bokförlaget Bra Böcker AB.

- Nelson, M. W. (2003). *Behavioural evidence on the effects of principles- and rules-based standards*. Accounting Horizons, 17, s. 91–104.
- Nieheus, M. (2001). *EU-Rechnungslegungsstrategie und Gläubigerschutz*. Die Wirtschaftsprüfung, 54(21), s. 1209–1222.
- Nobes, C. W. (1983). *A judgmental international classification of financial reporting practices*. Journal of business finance and accounting, 10(1), s. 1–19.
- Nobes, C. W. (1998a). *The future shape of harmonization: some responses*. The European Accounting Review, 7(2), s. 323–333.
- Nobes, C. W. (1998b). *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*. Abacus, 34(2), s. 162–187.
- Nobes, C. W. (2004). *On accounting classification and the international harmonisation debate*. Accounting, Organizations and Society, 29, s. 189–200.
- Nobes, C. W. (2006). *The survival of international differences under IFRS: Towards a Research Agenda*. Accounting and Business Research, 36(3), s. 233–245.
- Nobes, C. W. (2011). *IFRS practices and the persistence of accounting system classification*. Abacus, 47(3), s. 267–283.
- Nobes, C. W. (2013). *The continued survival of international differences under IFRS*. Accounting and Business Research, 43(2), s. 83–111.
- Nobes, C. W. och Zeff, S. A. (2008). *Auditors' affirmations of compliance with IFRS around the world: an exploratory study*. Accounting Perspectives, 7(4), s. 279–292.
- Ny Teknik (2006). *Ansiktslyftning för Volvos järnmärke*. Ny Teknik 2006-03-03. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.nyteknik.se>> [läst: 2012-07-03].
- Ordleheide, D. (1996). *Soft-transformations of accounting rules of the 4th directive in Germany*. Les Cahiers Internationaux de la Comptabilité, 3, s. 1–15.

- Parker, J. (1975). *Testing comparability and objectivity of exit value accounting*. The Accounting Review, 50(3), s. 512–524.
- Parker, R. H. (1996). *Harmonizing the notes in the UK and France: a case study in de jure harmonization*. The European Accounting Review, 5(2), s. 317–337.
- Parker, R. H. & Morris, R. D. (2001). *The influence of US GAAP on the harmony of accounting measurements policies of large companies in the UK and Australia*. Abacus, 37(3), s. 297–328.
- Paton, W. A. & Littleton, A. C. (1940). *Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association. Monograph No 3.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. London: SAGE.
- Paulsson Frenckner, T. (1986). *Motiverat vägval vid avhandlingar i företagsekonomi*. Stockholm: Stockholms universitet, företagsekonomiska institutionen.
- Peczenik, A. (1980). *Juridikens metodproblem*. Stockholm: AWE/GEBERS.
- Peczenik, A. (1995). *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Peill, E. (2000). *Harmonization of accounting practices in the European Union*. Vaasan yliopisto: University of Vaasa.
- Pierce, A. & Weetman, P. (2002). *Measurement of de facto harmonization: implications of non-disclosure for research planning and interpretation*. Accounting and Business Research, 32(4), s. 259–273.
- Pope, P. F. & McLeay, S. J. (2011). *The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence*. Accounting and Business Research, 41(3), s. 233–266.
- Preiato, J. P.; Brown, P. & Tarca, A. (2013). *Mandatory adoption of IFRS and analysts' forecasts: How much does enforcement matter?* Working Paper, SSRN eLibrary.
- PWC (2013). *Manual of accounting – IFRS 2013*. PWC.

- Qu, S. Q. & Dumay, J. (2011). *The qualitative research interview*. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(3), s. 238–264.
- Rahman, A.; Perera, H. & Ganeshanandam, S. (1996). *Measurement of Formal Harmonisation in Accounting: An Exploratory Study*. *Accounting and Business Research*, 26(4), s. 325–339.
- Rahman, A.; Perera, H. & Ganesh, S. (2002). *Accounting Practice Harmony, Accounting Regulation and Firm Characteristics*. *Abacus*, 38(1).
- Rammert, S. (2010). Ur Lüdenbach, N. & Hoffmann, W-D. (red.), *Haufe-IFRS Kommentar* (s. 2243–2288). Freiburg: Haufe Verlag.
- Revsine, L. (1985). *Comparability, an analytic examination*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 4(1), s. 1–12.
- Rezaee, Z.; Smith, L., M. & Szendi, J. Z. (2010). *Convergence in accounting standards: Insight from academicians and practitioners*. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, s. 142–154.
- Roberts, A. D. (1995). *The Very Idea of Classification in International Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7/8).
- Rundfelt, R. (1987). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1987*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden, Bohlins Revisionsbyrå AB.
- Rundfelt, R. (1988). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1988*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1989). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1989*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1990). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1990*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1991). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1991*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1992). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1992*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.

- Rundfelt, R. (1993). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1993*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1994). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1994*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1995). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1995*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1996). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1996*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1997a). *Varför gick det som det gick?* Ur Edenhammar, H. & Hägg, I. (red.), *Makten över redovisningen*. Stockholm: SNS och FAR.
- Rundfelt, R. (1997b). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1997*. Stockholm: Stockholm Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1998). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1998*. Stockholm: Stockholms Fondbörs, Bokföringsnämnden.
- Rundfelt, R. (1999). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1999*. Stockholm: OM Stockholmsbörsen AB.
- Rundfelt, R. (2000). *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1996*. Stockholm: OM Stockholmsbörsen AB.
- Ryan, B.; Scapens, R. & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance and Accounting*. Andra upplagan. London: Thomson Learning
- Rydén, B. (1995). *Börsinformation – en handledning*. Stockholm: Stockholms Fondbörs AB.
- Rydén, B. (1997). *Självreglering i framtiden – Redovisningsrådets ställning måste stärkas*. Ur Edenhammar, H. & Hägg, I. (red.), *Makten över redovisningen*. Stockholm: SNS och FAR.
- Rådet för finansiell rapportering (2014). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.radetforfinansiellrapportering.se> [läst: 2014-02-16].
- Salter, S. B. & Niswander, F. (1995). *Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory*. *Journal of International Business Studies*, 26(2), s. 379–397.

- Sandberg, J. (2000). *Understanding Human Competence at Work: An Interpretative Approach*. *Accounting of Management Journal*, 43(1), s. 9–25.
- Sandgren, C. (1995–96). *Om empiri och rättsvetenskap, del I och del II*. *Juridisk tidskrift* nr 3 och 4.
- Schipper, K. (2003). *Principles-based accounting standards*. *Accounting Horizons*, 17(1), s. 61–72.
- Schipper, K. (2005). *The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence*. *The European Accounting Review*, 14(1), s. 101–126.
- Schipper, K. (2007). *Implementing challenges in international convergence*. EUFIN, Paris, September.
- Schipper, K. (2012). *Accounting Estimates and Earnings Management. Conference presentation*. International Association for Accounting, Auditing and Education Research (IAAER). Amsterdam.
- Schipper, K. & Vincent, L. (2003). *Earnings quality*. *Accounting Horizons*, 17(suppl.), s. 97–110.
- SEC (Securities and Exchange Commission) (2012). *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers Final Staff Report* July 13, 2012.
- SEC (Securities and Exchange Commission) (2013). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.sec.gov> [läst: 2013-07-02].
- Sellhorn, T. & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implications of the "IAS Regulation" for Research into the International Differences in Accounting Systems. *Accounting in europe*, 3, s. 186–217.
- Sellstedt, B. (2002). *Metodologi för företagsekonomer – Ett försök till positionsbestämning*. SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration, No 2002:7 Maj 2002. Handelshögskolan i Stockholm.
- Shoentahl, E. R. (1989). *Classification of Accounting Systems using Competencies as a Discriminating Variable: a Great Britain – United States Study*. *Journal of Business Finance & Accounting*, 16, s. 549–563.

- Shortridge, R. T. & Smith, P. A. (2009). *Understanding the changes in accounting thought*. Research in Accounting Regulation, 21, s. 11–18.
- Sillén, O. (1927). *Aktiebolagens balansräkningar*. Revisorn, Tidskrift för Organisation, Bokföring och Skatter. Nr. 5 Årgång VI.
- Silverman, D. (2006). *Interpreting Qualitative Data*. London: SAGE.
- Silverman, D. (2011). *Qualitative research*. London: SAGE.
- Sleigh-Johnson, Dr N. (2007). *IFRS in Europe: A Successful transition*. Accountancy Magazine.
- Soderstrom, N. S. & Sun, K. J. (2007). *IFRS adoption and accounting quality: a review*. The European Accounting Review, 16(4), s. 675–702.
- Strömholm, S. (1996). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära*. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Sunder, S. (2010). *Adverse Effects of Uniform Written Reporting Standards on Accounting Practice, Education and research*. Journal of Accounting and Public Policy, 29(2), s. 99–114.
- Suneson, B. (2009). *Regler sågas för redovisning*. Svenska Dagbladet, Näringsliv, 2009-06-09.
- Sutton, V. (1993). *Harmonization of international accounting standards: is it possible?* Journal of Accounting Education, 11, s. 177–184.
- SvD (2012). *Volvo känner sig hemma i USA*. Svenska dagbladet, Näringsliv, 2012-05-21.
- Szklarski, A. (2002). *Den kvalitativa metodens mångfald. Skilda ansatser – skilda tolkningsintentioner*. Rapport från Institutionen för pedagogik, Nr 15:2002, Högskolan i Borås.
- Taplin, R. (2011). *The measurement of comparability in accounting research*. Abacus, 47(3), s. 383–409.
- Taplin, R. S. (2004). *A unified approach to the measurement of international accounting harmony*. Accounting and Business Research, 34(1), s. 57–73.

- Tay, J. S. W. & Parker, R. H. (1990). *Measuring International Harmonization and Standardization*. *Abacus*, 26(1), s. 71–88.
- Theunisse, H. (1994). *Financial reporting in EC countries: theoretical versus practical harmonization*. *The European Accounting Review*, 1, s. 143–162.
- Thorell, P. (1990). *Skattelag och affärssed*. Stockholm: Norstedts.
- Tsakumis, G. T. (2007). *The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules*. *Abacus*, 43(1), s. 27–48.
- Tyrrall, D.; Woodward, D. & Rakhimbekova, A. (2007). *The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan*. *The International Journal of Accounting*, 42(1), s. 82-110.
- Uddin, S. (2005). *Global Harmonization of Accounting Standards*. *The Cost and Management*, 33(3), s. 17–23.
- Uljens, M. (1989). *Fenomenografi – Forskning om uppfattningar*. Lund: Studentlitteratur.
- Vahlne, J-E.; Ivarsson, I. & Johanson, J. (2011). *The tortuous road to globalization for Volvo's heavy truck business: Extending the scope of the Uppsala model*. *International Business Review*, 20, s. 1–14.
- van der Tas, L. G. (1988). *Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice*. *Accounting and Business Research*, 18(70).
- van der Tas, L. G. (1992). *Measuring International Harmonization and Standardization: A comment*. *Abacus*, 28(2).
- van Hulle, K. (2004). Red.: Leuz, C.; Pfaff, D. och Hopwood, A. *The Economics and Politics of Accounting International Perspectives on Research Trends, Policy and Practice*. Oxford: University Press.
- Verriest, A. J. M.; Gaeremynck, A. & Thornton, D. B. (2013). *The impact of corporate governance on IFRS adoption choices*. *The European Accounting Review*, 22(1), s. 39–77.
- Volvo (2013). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.volvogroup.com> [läst: 2013-07-02].

Volvo (2014). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.volvogroup.com> [läst: 2014-04-22].

Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1990). *Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*. The Accounting Review, 65(1), s. 131–156.

Wedel, K. (2010). *Historiska nyheter*. Göteborg i handelsernas centrum. Stockholm: Max Ström.

Wolk, H., I.; Tearney, M. G. & Dodd, J. L. (2004). *Accounting Theory, a Conceptual and Institutional approach*. South-Western College Publishing, Cincinnati.

Wysocki, P. (2011). *New institutional accounting and IFRS*. Accounting and Business Research, 41(3), s. 309–328.

Währisch, M. (2001). *The Evolution of International Accounting Systems*. Frankfurt am Main: Peter Lang Verlag.

Yip, R. W. Y. & Young, D. (2012). *Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?* The Accounting Review, 87(5), s. 1767–1789.

Zeff, S. (1984). *Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting Principles in the U.S.A.: 1971–1972*. The Accounting Review, 59(3), s. 447–468.

Zeff, S. A. (1971). *Forgoing Accounting Principles: A history and an Analysis of Trends*. Champaign, Illinois, USA: Stipes Publishing.

Zeff, S. A. (2007). *Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality*. The British Accounting Review, 39, s. 290–302.

Zhang, Y. & Andrew, J. (2010). *Land in China: Re-considering comparability in financial reporting*, Australasian Accounting Business and Finance Journal, 4(1), s. 53–75.

Årsredovisning (1930–2012). Avser Volvos årsredovisning från åren 1930–2012. Vissa år har andra benämningar förekommit.

Offentligt tryck med mera

Författningar och förarbeten

Kungliga förordningen 1848 angående aktiebolag, SFS 1848:43

Kungliga förordningen 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar, SFS 1855:66, prop. 1853–1854: 97

Kunglig förordning 1895 angående aktiebolag, SFS 1895:65, prop. 1895:6

Lag om aktiebolagslag, SFS 1910:88, prop. 1910:54

Kommunalskattelag, SFS 1928:370

Bokföringslag, SFS 1929:117, prop. 1929:189

Aktiebolagslag, SFS 1944:705, prop. 1944:5, SOU 1941:8 och SOU 1941:9

Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper m.m., SOU 1967:49

Aktiebolagslag, SFS 1975:1385, prop. 1975:103, SOU 1971:15

Bokföringslag, SFS 1976:125, prop. 1975:104, SOU 1973:57

Författningssamlingsförordningen, SFS 1976:725

Årsredovisningslag, SFS 1995:1554, prop. 1995/96:10, SOU 1994:17

SOU 1995:43 Sambandet redovisning – beskattning

Bokföringslag, SFS 1999:1078, prop. 1998/99:130, SOU 1996:157

Inkomstskattelagen, SFS 1999:1229, prop.1999/2002:2

Lagen om värdepappersmarknaden, 2007:528

Finansinspektionens föreskrift, FFFS 2007:17

SOU 2008:80 Beskattningstidpunkt för näringsverksamhet

SOU 2014:22 Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv

Rättsfall

RÅ 1992 ref. 44

RÅ 1999 ref. 32

Europeiska Unionen

Europaparlamentets och Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 (78/660/EEG) om årsbokslut i vissa typer av bolag.

Europaparlamentets och Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 (83/349/EEG) om sammanställd redovisning.

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

Europaparlamentets och Rådets direktiv av den 26 juni 2013 (2013/34/EU) om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

IAS/IFRS

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

IAS 2 Varulager

IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

IAS 10 Contingencies and Events Occuring after the Balance Sheet Date

IAS 10 Händelser efter rapportperioden

IAS 11 Entreprenadavtal

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

IAS 17 Leasingavtal

IAS 18 Intäkter

IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

Redovisningsrådets rekommendationer och Rådet för finansiell rapportering

RR 1:00 Koncernredovisning

RR 4 Extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål

RR 7 Redovisning av kassaflöden

RR 11 Intäkter

RR 12 Materiella anläggningstillgångar

RR 13 Intresseföretag

RR 14 Joint Ventures

RR 15 Immateriella tillgångar

RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

- RR 17 Nedskrivningar
- RR 18 Resultat per aktie
- RR 19 Verksamheter under avveckling
- RR 20 Delårsrapportering
- RR 22 Utformning av finansiella rapporter
- RR 24 Förvaltningsfastigheter
- RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden
- RR 26 Händelser efter balansdagen
- RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificeringar
- RR 28 Statliga stöd
- RR 29 Ersättning till anställda

- RR 30 Kompletterande redovisningsregler för koncerner
- RR 32 Redovisning för juridiska personer

- RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner
- RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Övrigt

FAS 5 Accounting for Contingencies

Förordning med instruktion för Bokföringsnämnden (1976:377), utfärdad av regeringen 1976-06-03.

FARs rekommendation nr 4 Redovisning av pensionskulda och pensionskostnad

BILAGOR

Bilaga 1 Intervjuguide

Inledande frågor

- Namn
- Befattning
- Arbetsuppgifter
- Erfarenhet. Hur länge har ni arbetat med redovisning och vilka redovisningsregelverk har ni arbetat med?
- Hur länge har ni arbetat inom Volvokoncernen och hur stor del av denna tid har ni arbetat med redovisningsfrågor?
- Hur tar ni del av koncerninstruktioner, det vill säga hur kommuniceras koncerninstruktionerna till er som deltar i framtagande av redovisning?
- Hur arbetar ni när ni tagit del av redovisningsinstruktioner?
- Vad tycker ni om de instruktioner som kommuniceras, är de tydliga/otydliga etc., finns det något ni vill förbättra?
- Hur går ni till väga när ni har en redovisningsfråga, löser ni den själva, hur i så fall? Om ni inte löser den själva, hur går ni då till väga?
- Hur gör ni när en redovisningslösning av en transaktion inte exakt går att läsa ur FPP, det vill säga när någon form av tolkning krävs?
- Vem fattar ”slutligt” beslut i redovisningsfrågor?
- Får ni influenser från annat håll, utöver koncerninstruktioner?
- Hur utvärderas ni internt, efter IFRS och/eller efter lokal GAAP?
- Hur går uppföljning till, det vill säga hur följs det upp att IFRS följs, vem kontrollerar/ifrågasätter?
- Hur fångas redovisningsnyheter upp, när ny standard kommer, ändring i standard och hur implementeras nyheter?
- Hur arbetar ni med redovisningen, läser FPP, instruktioner, IFRS Bound Volume etc.?

Efter inledande frågor delas intervjun upp i följande fyra avsnitt utifrån undersökta fenomen:

1. Syftet med extern finansiell rapportering
2. Normer och normgivning inom extern redovisning
3. Redovisning av intäkter
4. Redovisning av avsättningar

1. Förståelse av syftet med extern finansiell rapportering

- Vad innebär extern redovisning för er?
- Vad anser ni att den externa redovisningen tjänar för syfte?

2. Förståelse av normer och normgivning inom extern redovisning

- Vad anser ni om nuvarande normgivning, IFRS?
- Vad anser ni om IFRS jämfört med lokala redovisningsnormer?
- Vad är er uppfattning av IFRS jämfört med tidigare normgivning som följts inom koncernen?
- Hur anser ni att normgivningen borde se ut?
- Hur anser ni att instruktioner från moderbolaget borde se ut, kommuniceras etc.?
- Hur borde nyheter spridas inom koncernen?
- Vad är er uppfattning om enhetlig tillämpning av redovisningsnormer inom Volvo, är det viktigt, har ni någon uppfattning om hur det ser ut i praktiken etc.? Det vill säga, vet ni om likartade transaktioner hanteras lika inom Volvo?
- Vad anser ni att redovisningen avspeglar respektive borde avspegla?
- Var hämtas argument ifrån vid val av redovisningslösning?

3. Förståelse av redovisning av intäkter

Typer av transaktioner som exemplifieras: nettoomsättning lastvagnar, försäljning med återköp och garanterade restvärden (olika typer av kontrakt), tillgångar i operationell leasing samt förutbetalda leasingintäkter

- Vad är er syn på dagens normgivning avseende redovisning av intäkter, val av standard, för många standarder, tolkningar etc.?
- Vilka normer följer ni vid redovisning av intäkter?
- Vad är avgörande för när en intäkt ska redovisas?
- Hur tolkas realisationsprincipen i samband med redovisning av intäkter?
- Hur görs gränsdragning mellan försäljning av varor respektive försäljning av tjänster?
- Hur resonerar ni vid gränsdragning mellan en eller flera transaktioner?
- Försäljning av lastbil, hur redovisas intäkt med hänsyn till olika typer av återköp och garanterade restvärden, servicekontrakt?
- Hur görs gränsdragning mellan försäljning och uthyrning?
- När redovisas intäkten vid försäljning respektive uthyrning?
- Hur värderas intäkten vid försäljning respektive uthyrning?
- Hur redovisas rabatter?
- Hur redovisas återlämnade varor/returer?

4. Förståelse av redovisning av avsättningar

Typer av transaktioner som exemplifieras: garantiåtaganden, omstruktureringssåtgärder, servicekontrakt, restvärdesrisker, restvärdesskulder och återköpsgarantier.

- Vad är er syn på dagens normgivning avseende redovisning av avsättningar, val av standard, för många standarder, tolkningar etc.?
- Vilka normer följer ni vid redovisning av avsättningar?
- Vad är avgörande för när en avsättning ska redovisas och vad är avgörande för att en avsättning ska redovisas i balansräkningen?
- Hur görs gränsdragning mellan avsättning och eventualförpliktelser och att inte redovisa förpliktelsen över huvud taget?
- Hur sker bedömningen avseende om befintlig förpliktelse (legal eller informell) på grund av inträffad händelse finns?
- Hur sker bedömning av troligt utflöde?
- Hur sker bedömning av tillförlitlig beräkning, vilka faktorer beaktas vid värdering av förpliktelsen, krav på underlag som verifierar?
- Hur sker värdering av avsättning om den kommer att falla ut i utländsk valuta?
- Hur hanteras eventuella gottgörelser?
- Hur redovisas förändringar i avsättning?
- När och hur redovisas ”användning” av avsättningar?

Bilaga 2 Antal levererade vagnar per år

År	Antal levererade	År	Antal levererade	År	Antal levererade
1927	297	1963	11 956	1998	83 280
1928	983	1964	12 798	1999	85 090
1929	1 383	1965	12 192	2000	81 830
1930	1 998	1966	13 141	2001	155 311
1931	1 869	1967	11 041	2002	157 133
1932	2 448	1968	11 928	2003	155 989
1933	2 557	1969	14 840	2004	193 219
1934	2 984	1970	15 574	2005	214 379
1935	3 079	1971	15 400	2006	219 931
1936	3 255	1972	16 822	2007	236 356
1937	4 529	1973	18 671	2008	251 151
1938	581	1974	21 647	2009	127 681
1939	559	1975	22 490	2010	179 989
1940	804	1976	20 400	2011	238 391
1941	1 005	1977	24 600	2012	224 017
1942	3 168	1978	25 300		
1943	2 233	1979	28 000		
1944	3 645	1980	26 300		
1945	3 053	1981	28 300		
1946	5 464	1982	34 600		
1947	4 916	1983	33 400		
1948	4 043	1984	42 200		
1949	3 295	1985	41 900		
1950	5 151	1986	43 800		
1951	6 632	1987	47 700		
1952	6 700	1988	59 500		
1953	6 471	1989	59 200		
1954	11 629	1990	55 700		
1955	12 024	1991	53 800		
1956	14 193	1992	48 100		
1957	14 309	1993	51 300		
1958	15 448	1994	68 500		
1959	16 294	1995	76 500		
1960	18 560	1996	63 680		
1961	11 127	1997	68 980		
1962	11 504				

Bilaga 3 Antal sidor i årsredovisningen

År	Antal sidor hela årsredovisningen	Varav finansiella rapporterna	År	Antal sidor hela årsredovisningen	Varav finansiella rapporterna	År	Antal sidor hela årsredovisningen	Varav finansiella rapporterna
1930	11	11	1962	57	44	1991	74	26
1931	10	10	1963	57	45	1992	70	26
1932	12	12	1964	57	45	1993	85	30
1933	12	12	1965	53	41	1994	86	35
1934	12	12	1966	45	32	1995	90	42
1935	15	15	1967	45	32	1996	90	43
1936	15	15	1968	49	32	1997	90	37
1937	15	15	1969	57	52	1998	110	42
1938	14	14	1970	49	46	1999	108	45
1939	15	15	1971	45	40	2000	109	45
1940	14	14	1972	37	32	2001	111	46
1941	16	16	1973	40	36	2002	91**	50
1942	16	16	1974	49	35	2003	95**	55
1943	15	15	1975	50	36	2004	125	64
1944	16	16	1976	49	44	2005	157	66
1945	15	15	1977	52	41	2006	165	68
1946	19	19	1978	53	41	2007	161	67
1947	20	20	1979	62	52	2008	155	68
1948	19	19	1980	62	47	2009	141	65
1949	19	19	1981	66	59	2010	149	63
1950	15	15	1982	62	54	2011	161	70
1951	15	15	1983	66	56	2012	186	85
1952	16	16	1984	66	53			
1953	23	16	1985	62	50			
1954	24	16	1986	67	52			
1955	25	16	1987	67	54			
1956	25	16	1988	67	25			
1957	25	16	1989	70	25			
1958	25	16	1990	70	25			
1959	28	16						
1960	49	35*						
1961	57	43						

*) Detta år började vissa dotterföretags räkningar bifogas.

***) Dessa år bestod årsredovisningen av två delar.

Bilaga 4 Resultat- och balansposter

Alla belopp är i MSEK, i de fall belopp saknas i tabellen fanns inte dessa belopp specificerade i respektive års årsredovisning

	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937	1938	1939	1940	1941	1942	1943	1944	1945	1946	1947	1948	
Resultat- räkningen																							
Total nettoom- sättning	1	4	6	10	9	12	13	16	18	26	39	39	45	57	41	39	61	82	54	96	112	128	
Nettoomsättning																				61	62	62	
Lastblat																							
Nettoomsättning Lastblat i % av total omsättning																				64%	55%	48%	
Balansräkningen																							
Tillgångar i operationell leasing																							
Avsättning garantifraganden																					3	4	
Avsättning omsrukterung- sägräder																							
Avsättning rest- värdesrisker																							
Avsättning ser- vicekontrakt																							
Förutbetalda leasinginäkter (kort o lång skuld)																							
Restvärdeskul- der (kort o lång skuld)																							
Restvärdesrisker, redovisade som ansvarförbin- delse/ventual- förpliktelse																							

	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971
Resultat-räkningen																							
Total nettoomsättning	143	208	310	306	359	483	519	614	685	799	1	1	1	1	2	2	2	3	3	3	4	5	6
Nettoomsättning Lastbilar	59	83	127	135	136	194	207	264	274	276	323	367	333	349	382	432	483	552	493	543	713	762	1
Nettoomsättning Lastbilar i % av total omsättning	41%	40%	41%	44%	38%	40%	40%	43%	40%	35%	32%	34%	29%	19%	18%	17%	17%	18%	14%	14%	16%	14%	18%
Balansräkningen																							
Tillgångar i operationell leasing																							
Avsättning garantitäckaganden	3	2	6	5	5	4	8	20	32	47	54	75	79	89	103	109	127	125	127	139	171	156	190
Avsättning omstrukturering-såtgärder																							
Avsättning restvärdesrisker																							
Avsättning servicekontrakt																							
Förutbetalda leasingintäkter (kort o lång skuld)																							
Restvärdeskulder (kort o lång skuld)																							
Restvärdesrisker, redovisade som ansvarsförbindelse/eventualförpliktelse																		37	43	19	43	59	97

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	
Resultat- räkningen																								
Total nettoomsättning	7	8	10	13	15	16	19	23	23	48	75	99	87	86	84	92	96	90	83	77	83	111	155	
Nettoomsättning	346	986	537	692	743	168	133	472	803	017	624	460	052	196	090	520	639	972	185	223	002	155	866	
Lastbar	1	1	2	2	3	4	4	5	6	8	10	11	15	16	17	17	22	24	24	24	23	33	46	
Nettoomsättning Lastbar i % av total omsättning	19%	21%	22%	22%	23%	25%	25%	26%	28%	17%	14%	12%	17%	19%	20%	19%	24%	27%	29%	31%	28%	31%	30%	
Balansräkningen																								
Tillgångar i operationell leasing																								
Avsättning garantiteganden	243	312	316	403	604	690	747	985	662	516	548	139	131	135	147	143								
Avsättning omstrukturering- sågarider																								
Avsättning rest- värdesrisker																								
Avsättning ser- vicekontrakt																								
Förutbetalda leasingsrätter (kort o lång skuld)																								
Reservadesskul- der (kort o lång skuld)																								
Reservadesskiken, redovisade som ansvarförhin- delse/eventual- förpliktelser	81	60	42	9	8																			

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Resultat-räkningen																			
Total nettoom-sättning	171	156	183	212	125	130	189	186	183	210	240	258	285	303	218	264	310	303	
Nettoomsättning	51	44	50	63	69	62	120	118	116	136	155	166	187	203	138	167	200	192	
Lastbilar	027	275	840	837	549	196	140	752	969	879	396	306	892	235	940	305	703	283	
Nettoomsättning Lastbilar i % av total omsättning	30%	28%	28%	30%	56%	48%	63%	64%	64%	65%	65%	64%	66%	67%	64%	63%	65%	63%	
Balansräkningen																			
Tillgångar i operationell leasing			13	22	12	14	27	23	21	19	20	20	22	25	20	19	23	29	
Avsättning garantiätaganden			5	6	3	3	5	5	6	6	8	8	9	10	7	7	8	8	
Avsättning omstrukturering-såtgärder	1	596	769	599	594	644	989	977	175	742	163	411	373	354	947	841	652	889	
Avsättning restvärdesrisker																			
Avsättning servicekontrakt																			
Förutbetalda leasingintäkter (kort o lång skuld)																			
Restvärdeskulder (kort o lång skuld)																			
Restvärdesrisker, redovisade som ansvarsförbindelse/eventualförpliktelse																			

