HÖGSKOLAN VÄST

Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi

Kandidatuppsats, 15 hp, i företagsekonomi

K3 eller IFRS för onoterade företag som har utländska dotterbolag

- Skillnader mellan regelverken och dess innebörd

Examensarbete i företagsekonomi - Redovisning
Vårterminen 2014

Författare: Petra Lichtenberg

Handledare: Eva Johansson
Examinator: Ann Svensson

Titel:	K3 eller IFRS för onoterade företag med utländska dotterbolag – Skillnader mellan regelverken och dess innebörd
Författare:	Petra Lichtenberg
Kurs:	Examensarbete i företagsekonomi, kandidatexamen - Redovisning
Termin:	Vårterminen 2014
Nyckelord:	IFRS, K3, onoterade, utländska dotterbolag, skillnader

Sammanfattning

I denna studie har jämförelser gjorts mellan redovisningsregelverket K3 och IFRS för att finna skillnader i regelverken. Syftet med studien var att belysa de skillnader som har störst betydelse vid upprättande av koncernredovisning för onoterade företag som har utländska dotterbolag och ett exempelföretag som befinner sig i denna situation användes. Problemet som studien har utgått ifrån är översättningen av utländska dotterbolags redovisning. Sedan 1 januari 2005 ska IFRS användas av samtliga noterade företag av EU:s medlemsländer vid upprättande av koncernredovisning. Nationella regler ska följas i onoterade företag och i Sverige ska K2 eller K3 väljas. Dock tillåts att frivilligt kliva upp till att koncernredovisa enligt IFRS.

IFRS har en högre grad av öppenhet i redovisningen än nationella regelverk har. Detta leder till att en högre kvalitet samt mer jämförbar ekonomisk information presenteras i de finansiella rapporter som upprättas i enlighet med IFRS. Dessa kvaliteter har även lett till att enklare få utländska finansierare. Samtidigt kan IFRS i praktiken kännas svår och därmed onödig att använda för mindre företag. Höga kostnader har även tagits upp som argument emot en frivillig övergång. K3 har även visats utge större möjligheter till resultatmanipulation.

Den empiriska undersökningen gjordes genom ett kvalitativt synsätt med induktiv ansats eftersom studiens resultat skulle utformas före teoriavsnittet. Komparativa analyser gjordes av olika principer som valdes ut i regelverken. En skillnad som uppkom i resultatet är begreppsskillnaden av bestämmande inflytande. Denna skillnad påvisar att syftet med IFRS är att gynna investerare medan betydelsen i K3 tyder på högre anpassning till mindre onoterade bolag. Andra viktiga skillnader som påträffades ansluter sig till värderingsalternativ och det visade sig att IFRS oftare än K3 tillåter olika värderingsmetoder. Fler noggranna bedömningar har även fastställts behövas i IFRS. I denna studie har detta lett till tolkningen att IFRS möjliggör en mer rättvisande redovisning än vad K3 gör. Uppställningen av principerna visade sig skilja sig ifrån varandra då K3 tolkats vara enklare att följa. IFRS är mer detaljrik och kan därför verka krångligare. I K3 finns ofta fler valmöjligheter över hur kostnader ska redovisas. Det har tolkats som att de möjliggör resultatmanipulation i högre grad än vad IFRS gör.

Title:	K3 or IFRS for unlisted companies with foreign subsidiaries - Differences between the regulations and its meaning
Author:	Petra Lichtenberg
Course:	Bachelor thesis in Business Administration, Bachelor - Accounting
Term:	Spring 2014
Keywords:	IFRS, K3, unlisted, foreign subsidiaries, differences

Abstract

In this study, comparisons have been made between the accounting regulatory K3 and IFRS in order to find differences in the regulations. The aim of the study was to highlight the differences that are most important in preparing the consolidated financial statements for unlisted companies with foreign subsidiaries and an example company that are in this situation were used. The study was directed against a company that find themselves in this situation and is used as an example in the study. The study is based on the problems with the translation of financial statements of foreign subsidiaries. Since 1 January 2005 IFRS shall be used by all listed companies of the EU member countries on consolidation. National regulations should be followed in unlisted companies and in Sweden K2 or K3 should be selected. However, a voluntary step up to consolidated financial statements under IFRS is permitted.

IFRS has a higher degree of transparency of accounting than national regulations have. This leads to a higher quality and more comparable financial information presented in the financial statements that are prepared in accordance with IFRS. These qualities have also led to easier access to foreign financiers. Meanwhile, the IFRS in practice can seem difficult and therefore unnecessary to use for smaller companies.High costs have also been raised as an argument against a voluntary transition. K3 also has been shown to pay greater opportunities for earnings manipulation.

The empirical study was conducted through a qualitative inductive approach because the results of the study would be designed before the theory section. Comparative analyzes were made of various principles that were selected in the regulations. One difference that emerged in the results is conceptual difference of control. This difference indicates that the purpose of IFRS is to benefit investors, while the significance of the concept in the K3 indicates higher adaptation to smaller private companies. Other significant differences that were found are related to the valuation option, and it turned out that IFRS often than K3 allows different valuation methods. More careful assessments have also identified required by IFRS. For this study, this has led to the interpretation that IFRS allows for more accurate reporting than K3 does. The statement of principles was found to differ from each other and the K3 interpreted to be easier to follow. IFRS is more detailed, and therefore can seem complicated. In the K3 there are often more options over how costs should be reported. It has been interpreted that this enables earnings manipulation of a greater degree than IFRS do.

Förord

Jag vill börja med att uttrycka att uppsatsskrivandet har varit ett intressant och lärorikt sista moment på ekonomutbildningen. De viktigaste lärdomarna jag fått är naturligtvis kunskapen om de skillnader som undersökts i studien men även hur redovisnings-regelverken är uppbyggda och hur de ska läsas. En annan viktig lärdom som dragits är hur en uppsats på denna nivå ska ställas upp samt självständigt skrivande.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Eva Johansson för hjälpen med att peka mig i rätt riktning när jag funderat på vilken väg jag velat gå med uppsatsen. Tack för ditt stora engagemang och dina goda råd genom hela processen. Tack även till examinator Ann Svensson för förbättrande kommentarer. Jag vill även tacka min kontaktperson på det företag som använts som exempelföretag i uppsatsen för att jag fått förtroendet att genomföra studien för dem. Slutligen vill jag även tacka min familj som varit ett stöd under denna process.

Trollhättan den 26 maj 2014

_____

Petra Lichtenberg

Förkortningar

BFL	Bokföringslag
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EU	Europeiska Unionen
EUR	Euro
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFU	Först-in-först-ut
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
LVP	Lägsta Värdets Princip
RFR	Rådet för Finansiell Rapportering
SEK	Svensk Krona
SIFU	Sist-in-först-ut
SME	Small and Medium Sized Entities
UK GAAP	Generally Accepted Accounting Practice in the UK
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslag

Innehållsförteckning

1 Introduktion ... 1
1.1 Bakgrund ... 1
1.2 Problemdiskussion ... 3
1.3 Forskningsfråga ... 5
1.4 Syfte ... 5
2 Metod ... 6
2.1 Vetenskapligt synsätt ... 6
2.2 Undersökningsansats ... 7
2.3 Datainsamling ... 7
2.4 Tolkningsmetoder ... 8
2.5 Källkritik ... 11
2.6 Tillförlitlighet och överförbarhet ... 11
3 Teoretisk referensram ... 13
3.1 Insamling av teori ... 13
3.2 Mål med IFRS ... 15
3.3 Principbaserat regelverk ... 16
3.4 Skillnader mellan nationella regelverk och IFRS ... 17
3.5 Specifika poster i IFRS ... 18
3.6 Harmonisering ... 19
3.7 Konvergens av redovisning ... 20
3.8 Betänksamhet – länders övergång ... 21
3.9 Frivillig övergång – enskilda företag ... 22
3.10 Onoterade bolag ... 23
3.11 Tolkningsmodell ... 24
4 Empiri ... 26
4.1 Disposition och textkällor ... 26
4.2 Koncernredovisning ... 27
4.3 Varulager ... 28
4.4 Materiella anläggningstillgångar ... 31
4.5 Låneutgifter ... 32
4.6 Ersättning till anställda ... 34
4.7 Immateriella tillgångar ... 36
4.8 Finansiella instrument ... 38
4.9 Effekter av ändrade valutakurser ... 41
4.10 Sammanfattning av empiriska data ... 44
5 Tolkning ... 48
5.1 Resultatmanipulation ... 48
5.2 Värderelevans ... 50
5.3 Jämförbarhet och bedömningar ... 54
5.4 Nytta kontra krånglighet ... 58
6 Slutsats och diskussion ... 62
6.1 Slutsats ... 62
6.2 Reflektion över studiens genomförande ... 63
6.3 Förslag till fortsatta studier ... 63
Referenslista ... 64
Förteckning över tabeller och figur ... 67

1 Introduktion

Introduktionsavsnittet för denna studie tar upp grundläggande bakgrundsinformation av det studerade ämnet. Läsaren ska därmed ledas fram till det problem som avses undersökas i studien. I bakgrunden beskrivs därmed generellt hur redovisningen i nuläget ser ut för svenska företag. Harmonisering av redovisningsinformation förklaras samt fokus riktas mot koncernredovisning som ska upprättas av svenska moderbolag. Därefter följer en problemdiskussion som leder fram till studiens forskningsfråga följt av syftet med studien.

1.1 Bakgrund

1.1.1 Svensk redovisning

Vid all redovisning som upprättas av svenska bokföringsskyldiga företag krävs att Årsredovisningslagen (ÅRL) följs. Företagen ska enligt denna lag använda god redovisningssed vid upprättande av finansiella rapporter. Dessa rapporter innefattar årsredovisning och koncernredovisning vilket innebär balansräkning, resultaträkning, noter, förvaltningsberättelse samt i större företag även en kassaflödesanalys. God redovisningssed utvecklas och fastställs av Bokföringsnämnden (BFN) och dessa bygger på ÅRL och Bokföringslagen (BFL) som är svenska lagar vilket därmed innebär att dessa råd ska följas. Med god redovisningssed menas att det är syftet med de olika principer och bestämmelser som återfinns i ÅRL samt i olika redovisningsnormer, som ska ligga till grund för tolkningen av dem och därmed deras innebörd (Årsredovisningslagen, 2012). BFN ger ut god redovisningssed, vilka kallas allmänna råd, i Bokföringsnämndens allmänna råd (BRNAR).

Sveriges företag har delats in i fyra olika kategorier, så kallade K-regelverk, och ska följa det regelverk som företaget tillhör. Kategorierna är ordnade i storleksordning där kriterier som bestämmer till vilken kategori företagen ska tillhöra är medelantalet anställda, balansomslutning och nettoomsättning. Den minsta kategorin är K1 och detta regelverk innefattar företag som enligt BFL får upprätta förenklat årsbokslut. K4 är den största kategorin och omfattar koncerner vars moderbolag är börsnoterat, det vill säga har andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev noterat för handel på en reglerad marknad (Drefeldt & Törning, 2013, Årsredovisningslagen, 2012). Reglerna i K4 följer internationella standarder. För företag som enligt ÅRL ska upprätta årsredovisning ska K3 följas medan mindre företag som ska upprätta årsredovisning respektive årsbokslut ska välja om de vill redovisa enligt K2 eller K3. K2 är ett förenklingsregelverk medan K3 är principbaserat och mer anpassat till internationella standarder. För företag som tillhör K2 eller K3 finns även en valmöjlighet att frivilligt kliva upp och redovisa enligt K4. Om företag väljer att tillämpa ett högre K-regelverk krävs särskilda skäl till att senare flytta sig tillbaka, nedåt i skalan av dessa regelverk (Drefeldt & Törning, 2013).

	K1	K2	K3	K4 (IFRS)
Företag	Små onoterade företag	Mindre onoterade företag	Större onoterade företag	Börsnoterade företag som är moderbolag i en koncern
Redovisning	Förenklat årsbokslut	Årsbokslut eller års-redovisning	Årsredovisning och/eller koncern-redovisning	Koncernredovisning

Tabell 1. BFN:s indelning av redovisningsprinciper i K-regelverk. (Framställd av studiens författare).

1.1.2 Harmonisering av redovisning

Ett av redovisningens syften är att bidra till att intressenter lättare ska kunna göra jämförelser mellan olika företag och branscher på kapitalmarknaden. Därmed ska redovisningen fungera som ett underlag för investerare i första hand så att de ska kunna fatta relevanta ekonomiska beslut (Iatridis, 2010, Lapointe-Antunes & Moore, 2013, Marton m. fl., 2013). Regleringen av den nationella redovisningen runt om i världen har under lång tid utvecklats för att anpassas till varje lands ekonomiska och politiska faktorer och de största skillnaderna som finns beror på olika länders finansieringssystem och hur nära kopplingarna är mellan redovisning och beskattning (Marton m. fl., 2013, Palea, 2013). På grund av att gränsöverskriden handel har ökat de senaste decennierna har länders olika sätt att redovisa skapat problem vid jämförelser av finansiella rapporter (Marton m. fl. 2013). Kedner (2008) framhåller att det är allmänt erkänt av stora delar av världen att det behövs en likställighet mellan redovisningen hos företag som agerar på kapitalmarknaden och av denna anledning arbetar olika organisationer med att försöka uppnå en global harmonisering av redovisningen.

År 1973 bildades organisationen International Accounting Standards Committee (IASC) av olika revisorsorganisationer. IASC började utveckla normgivande redovisnings-standarder i ett försök till harmonisering av redovisningen, det vill säga med syftet att minska skillnader mellan olika länders redovisning (Marton m. fl., 2013). Syftet med dessa standarder var att de skulle kunna användas som modell för olika länders standardsättare för att på det viset minska skillnader i redovisningen mellan olika länder (Peng m. fl., 2008). Marton med flera (2013) förklarar att dessa standarder fick svagt genomslag i praktiken. År 2001 ombildades därför organisationen till International Accounting Standards Board (IASB) som utvecklar de principbaserade internationella standarderna International Financial Reporting Standards (IFRS). Organisationen är en stiftelse som består av representanter från olika delar av näringslivet och har till uppgift att utveckla oberoende standarder från olika länders och organisationers intressen. Målet med IASB är att de ska förbättra internationella jämförelser genom att utveckla hög-kvalitativa standarder i IFRS (Kim & Shi., 2012, Lapointe-Antunes & Moore, 2013, Marton m. fl. 2013, Palea, 2013, Peng m. fl., 2008, Rezaee, m. fl., 2010). Ett annat initiativ till harmoniseringen har tagits av Financial Accounting Standards Board (FASB) som utvecklar regelbaserade standarder och ger ut sina redovisningsregler i United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), vilket är det regelbaserade redovisningsregelverk som följs i USA. IASB och FASB har samarbetat i ett konvergensprojekt för att försöka minska skillnaderna mellan dessa två regelverk.

Skillnaderna har minskat men ännu har ingen fullständig harmonisering skett (Marton m. fl. 2013, Palea, 2013).

Europeiska Unionen (EU) är en stor aktör som har insett att en internationell harmonisering av redovisningen för företag som är verksamma på kapitalmarknaden krävs för att dessa med framgång ska kunna agera på den globala marknaden (Kedner, 2008, Lapointe-Antunes & Moore, 2013). Den 1 januari 2005 införde EU obligatorisk koncernredovisning enligt IFRS för samtliga medlemsländers noterade bolag. Efter att EU antagit IASB's standarder har ett flertal andra länder börjat övergå till IFRS och nu kräver eller tillåter över 100 länder att noterade bolag upprättar koncernredovisning utefter dessa internationella standarder (Guerreiro m. fl. 2012, Iatridis m. fl., 2010, Marton m. fl. 2013, Rezaee m. fl., 2010).

1.1.3 Onoterade bolag

Harmoniseringen gäller endast noterade bolag i de länder som antagit IFRS. Det betyder att övriga företag, som istället tillhör kategorin Small and Medium Sized Entities (SME), inte följer med i den internationella harmoniseringen som pågår främst med IFRS. Dessa företag fortsätter att redovisa efter respektive lands regler och standarder (Palea, 2013). För svenska företag innebär det som huvudregel att de antingen följer det principbaserade K3 eller förenklingsregelverket K2 i sin redovisning och koncern-redovisning. Dock erbjuder BFN möjligheten att frivilligt redovisa enligt K4 vilket innebär att IFRS följs men med vissa justeringar (Drefeldt & Törning, 2013).

Om koncerner frivilligt väljer att övergå till att redovisa enligt IFRS ska samma regler som gäller för noterade koncernbolag följas. Det innebär att koncernredovisningen ska upprättas utefter standarderna i IFRS. Till dessa standarder har vissa tillägg gjorts i förhållande till ÅRL's upplysningskrav och samlats i Rådet för Finansiell Rapportering 1 (RFR 1). Dessa råd ska utöver IFRS följas i koncernredovisningen. Samma kvalitetskrav som ställs på koncernredovisningen ställs även på moderbolagen men med vissa justeringar ifrån IFRS för att anpassas till svenska politiska och ekonomiska system. Dessa justeringar finns samlade som rekommendationerna Rådet för Finansiell Rapportering 2 (RFR 2). IFRS ska följas även i juridisk person, det vill säga i moderbolagen i detta fall, men med hänsyn till RFR 2 då koncernredovisningen upprättas utefter IFRS. Justeringarna avser undantag och tillägg ifrån sådana IFRS-principer som inrymmer starka motsättningar till svensk lag, beskattningsförhållanden eller då det förekommit andra starka skäl till justering, men rekommendationerna följer huvudsakligen IFRS. RFR 2 innehåller även lättare krav på specifika kvalitativa upplysningar än vad IFRS gör. Det vill säga att RFR 2 inte har ett lika detaljerat upplysningskrav som IFRS har (Drefeldt & Törning, 2013, Marton m. fl. , 2013).

1.2 Problemdiskussion

Moderbolag ska upprätta koncernredovisning enligt det regelverk som bestämts av moderbolagets hemvist. Det medför att dotterbolagens årsredovisning ska omräknas utefter dessa regler. För svenska moderbolag innebär detta att deras årsredovisning ska följa något av de K-regelverk som utarbetats av BFN. I de fall som moderbolaget verkar

på en reglerad marknad, det vill säga är noterat på börs, ska koncernredovisningen ske enligt IFRS och moderbolagets årsredovisning ska följa K4. Det innebär att moderbolaget redovisar enligt IFRS och RFR 2, vilket tillsammans utgör en svensk version av IFRS då redovisningen utgår ifrån IFRS men innehåller justeringar. Svenska dotterbolag ska i detta fall upprätta sin årsredovisning i enlighet med det K-regelverk som gäller för företaget vilken sedan omräknas till IFRS och RFR 2 för att anpassas till koncernredovisningen.

Med tanke på att ingen harmonisering har skett av redovisningen för onoterade bolag ska utländska dotterbolag upprätta sin årsredovisning utefter sitt lands redovisningsregler för att sedan översättas till det regelverk som moderbolaget följer. Vid svenska moderbolag innebär det att det utländska dotterbolagets redovisning ska översättas till det K-regelverk som används i moderbolaget. Då redovisningsregleringen ser olika ut världen över kan denna omräkning inbringa svårigheter inför upprättandet av koncernredovisningen för de koncerner som innehar utländska dotterföretag. Problemet ligger därmed hos onoterade moderföretag som har utländska dotterbolag då ingen harmonisering i redovisningen för dessa har skett. Svårigheten består i att översätta redovisningen till de svenska standarderna som ska följas vid upprättandet av koncernredovisningen (Marton m. fl., 2013).

En lösning på problemet skulle kunna vara att låta IFRS fungera som en brygga för att förenkla omräkningen av den utländska redovisningen. Det skulle innebära att moderbolaget frivilligt skulle kliva upp till att redovisa i enlighet med K4, innebärande att koncernredovisningen skulle upprättas utefter IFRS standarder. Moderbolagets årsredovisning skulle således ställs upp utefter IFRS och RFR 2 på samma sätt som vid noterade bolag. Dotterbolagets redovisning skulle därmed omräknas till IFRS och RFR 2 vilket inte skiljer sig avsevärt från de ursprungliga internationella standarder som IASB ger ut och torde vara enklare att omräknas till än till svenska regleringar och rekommendationer i BFNAR. Detta skulle även medföra att internationella jämförelser skulle kunna göras i onoterade bolag som har dotterbolag i andra länder än i det land som moderbolaget är beläget.

Jag har inte funnit forskning som fokuserar på problemet med att det finns olika sätt att redovisa i olika länder i förhållande till onoterade företag som har utländska dotterbolag. Jag tycker därför att detta är viktigt att undersöka för att få fram klarare fördelar och nackdelar med en frivillig övergång till IFRS för koncerner som har utländska dotterbolag. På det viset ska bedömning kunna göras angående om nyttan överstiger besvären som detta medför (Jacobsen, 2002).

Anledningen till att jag valt att studera detta ämne är att jag antog ett uppdrag från ett svenskt företag som i nuläget bildar ett dotterbolag i Kina och blir därmed ett moderbolag i en koncern. Jag blev intresserad av deras situation samt deras problem i samband med koncernredovisning vilket presenterades för samtliga ekonomstudenter inför uppsatsskrivandet och jag antog därför uppdraget. Jag har i uppsatsen valt att benämna detta företag exempelföretag. Till en början hade jag svårigheter med att finna ett forskningsområde som kan hjälpa företaget, men även andra företag som är i deras situation, samtidigt som jag med uppsatsen har för avsikt att skapa ny kunskap om ämnet vilket även Jacobsen (2002) tar upp. Min studie ska kunna användas av koncern-

företag som är i liknande situation som exempelföretaget men jag hoppas även att den ska väcka funderingar hos andra intressenter angående ifall redovisningen borde harmoniseras även i onoterade koncernbolag. Genom att avgränsa forskningen till problemet runt översättningen av redovisning som är upprättad utefter andra länders regleringar har jag bedömt att skillnaderna med att följa regleringen i K3 respektive IFRS är ett lämpligt undersökningsområde. Avsikten var att undersöka skillnaderna i regelverken och sedan tolka dessa utifrån olika teoretiska begrepp som kan förespråka användning av K3 eller IFRS. Kim och Shi (2012) menar att IFRS ökar öppenheten på redovisnigen vilket leder till en ökad jämförbarhet av redovisningsinformation. Öppenheten bidrar även till en högre värderelevans (Palea, 2013) och mindre möjligheter till resultatmanipulation (Iatridis m. fl., 2010). Samtidigt påpekar Barderelli med flera (2012), Kim och Shi (2012) och Rezaee med flera (2010) att en övergång kan bli kostsam för företag.

Målet med studien är därmed att undersökningarna ska leda till att läsaren ska kunna bedöma för- och nackdelar med de olika regelverken för företag som är i liknande situation som exempelföretaget. Därmed ska studien bidra till att intressenter enklare ska kunna avgöra vilket regelverk som är bäst lämpat för onoterade företag som har utländska dotterbolag. Jag vill framförallt undersöka om det är bättre och enklare eller krångligare att övergå till IFRS och om nyttan finns av att frivilligt harmonisera redovisningen genom att anta internationella standarder.

1.3 Forskningsfråga

- Vilka skillnader finns mellan att redovisa enligt K3 och IFRS samt vad innebär skillnaderna för onoterade företag som har utländska dotterbolag?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att ge ett kunskapsbidrag till vilka skillnader det finns i redovisningsregelverken K3 och IFRS som kan ligga till grund för valet av regelverk för ett onoterat företag som ska upprätta koncernredovisning och som har utländska dotterbolag.

2 Metod

I metodavsnittet för denna uppsats förklarar jag vilket vetenskapligt synsätt samt vilken undersökningsansats som använts vid denna studies genomförande. Jag beskriver hur den empiriska datainsamlingen gått till samt vilka tolkningsmetoder som använts vid framställningen av de empiriska data som framtagits. Avsnittet avslutas med en källkritisk diskussion samt tillförlitligheten och överförbarheten av studiens resultat diskuteras.

2.1 Vetenskapligt synsätt

För att utföra vetenskaplig forskning behövs det först och främst bestämmas utifrån vilket vetenskapligt synsätt studien ska genomföras. Denna studie har utförts utifrån ett kvalitativt synsätt vilket lägger fokus på att förstå och tolka verkligheten snarare än att mäta och förklara vilket är utgångspunkt i det kvantitativa synsättet (Bryman & Bell, 2013, Jacobsen, 2002, Merriam, 1994). Genom att använda detta synsätt uppnåddes en djupare förståelse för K3 och IFRS och de standarder respektive rekommendationer som valts ut för jämförelse ifrån dessa redovisningsregelverk. Ett kvalitativt synsätt har därför varit en förutsättning för studien. Förståelse och tolkningar har även varit nödvändiga för att kunna utse de skillnader som jag bedömt har störst påverkan på onoterade företag som har utländska dotterbolag, vid upprättande av koncernredovisning. Kvalitativ forskningsstrategi utgår ifrån ett tolkande perspektiv och har till uppgift att förstå det som sker genom att fokusera på innebörd och förståelse av processer (Bryman & Bell, 2013, Jacobsen, 2002, Merriam, 1994) vilket har gjorts igenom hela empiriprocessen.

Studien har därmed utförts utifrån min uppfattning av betydelsen av de olika skillnaderna som finns i regelverken. Metodläran inom företagsekonomi tar upp att olika synsätt gör olika antaganden om hur verkligheten är beskaffad och utifrån dessa antaganden kan förståelse och förklaringar skapas om det som undersöks. Vilket synsätt som används har även stark koppling till forskarens underliggande antaganden om hur verkligheten ser ut. Genom att en kvalitativ forskning har genomförts satte det även prägeln på hur datainsamlingen för studien har genomförts (Arbnor & Bjerke, 1994, Jacobsen, 2002).

Jag har utgått ifrån de empiriska skillnader jag fått fram i de olika redovisningsregelverken och tolkat dessa för att sedan kunna använda teori som en lins för att kunna tolka skillnaderna. Undersökningar som utförs utifrån det kvalitativa synsättet använder forskningsresultat för att skapa teori och utgår således ifrån empirin (Bryman & Bell, 2013, Jacobsen, 2002, Merriam, 1994). Merriam (1994) menar att för att kunna studera verkligheten utan att resultatet ska utsättas för manipulation utgår detta synsätt inte ifrån några förutfattade hypoteser utan fokuserar på att undersöka en naturlig miljö och tolka den. Jag har sökt i regelverken efter de skillnader som i högst grad påverkar företag som

befinner sig i liknande situation som exempelföretaget i denna studie för att kunna presentera det i uppsatsens empirikapitel.

En kvantitativ studie fokuserar istället på att förklara vekligheten och forskaren utgår ifrån att pröva hypoteser om verkligheten för att med siffror och statistik förklara sambandet mellan teori och praktik (Arbnor & Bjerke, 1994, Bryman & Bell, 2013). Detta synsätt var inte aktuellt i någon del av denna studies utformning då det inte är möjligt att mäta skillnader i redovisningsregelverk i siffror och statistik. Dock anser jag att synsättet är värt att nämna då vissa av de undersökningar som använts i den teori som använts i denna studie har utgått ifrån ett kvantitativt synsätt.

2.2 Undersökningsansats

Denna undersökning startade med empiriska jämförelser för att sedan välja ut teorier som behandlar redovisningsskillnader samt ämnen runt omkring detta. Det gjorde att en induktiv ansats var lämpligt att använda för att uppnå studiens syfte, att belysa de skillnader i de olika regelverken som i högst grad påverkar företag i liknade situation som studiens exempelföretag. En företagsekonomisk forskning kan utföras utifrån en induktiv eller en deduktiv ansats och anger olika försök till att förklara förhållandet mellan teori och empiri. Den induktiva ansatsen förknippas ofta med kvalitativa studier då den utgår ifrån empirin för att skapa teori (Bryman & Bell, 2013, Merriam, 1994). Denna studie har utgått ifrån skillnader mellan K3 och IFRS i utvalda standarder och kapitel i regelverken för att sedan söka kopplingar till teori.

De skillnaderna som framkom i studien och betydelserna som dessa skillnader kan ha för nämnd företagssituation tolkades sedan. Därefter har ny information kunnat skapas genom att förklara studiens resultat med stöd ifrån teori som tagits upp i uppsatsen (Bryman & Bell, 2013, Jacobsen, 2002, Merriam, 1994). Fokus för denna studie ligger på jämförelser mellan olika regelverk och att därefter försöka skapa en förståelse samt kunskap om hur betydande skillnaderna är för koncernredovisningen för ett onoterat bolag som har utländska dotterbolag.

2.3 Datainsamling

Den data som används i en undersökning kan vara av primär eller sekundär karaktär och jag har i denna studie använt mig av båda. Primär data är ny data som samlas in av forskaren samt andra forskningsresultat medan sekundär data är information som redan finns. Forskningsresultat som framtagits av andra forskare har ofta utgjort annat syfte i tidigare studier (Arbnor & Bjerke, 1994, Jacobsen, 2002) vilket var fallet i denna studies primära datasökning. Primär data kan samlas in på olika sätt och i denna studie har jag utfört en dokumentundersökning, vilket faller under den kvalitativa metoden som använts i denna studie. De dokument som använts i utformningen av empirin är redovisningsregelverken K3 och IFRS vilket är sekundär data och de tolkningar jag har gjort av skillnaderna i regelverken utgör primär data (Arbnor & Bjerke, 1994, Jacobsen, 2002). Regelverken är officiella dokument som ges ut av offentliga myndigheter. Datainsamlingen startade med att skillnader mellan dessa söktes fram i de olika

redovisningsregelverken på FAR online samt med stöd ifrån Drefeldt och Törning (2013) samt Marton med flera (2013) vilket är sekundära källor (Bryman & Bell, 2013).

Den empiriska datainsamlingen började med att finna de största skillnaderna mellan olika standarder respektive kapitel i de olika regelverken. När ett antal standarder valts ut började jag sätta mig djupare in i dessa. Ett problem som uppkom i början av empirisökningarna var svårigheten med att hitta vilka skillnader som var värda att ta upp. Arbetssättet var att läsa standarderna respektive rekommendationerna i sin helhet och göra matchningar genom olika markeringar i regelverken. Detta hjälpte för att finna likheter och skillnader inom olika teman i principerna samt för att inte missa någon skillnad som kunde ha betydelse för just den undersökta koncernsituationen. Då det inte hade framkommit några övriga skillnader än de som tagits upp av Drefeldt och Törning (2013) samt Marton med flera (2013) genom den noggranna sökningen vid dessa första principer ändrades arbetssättet till att direkt utgå ifrån de skillnader som fastslagits av nämnda författare. Det var en tidskrävande process att läsa regelverken tillräckligt noggrant för att förstå reglerna bra nog för att kunna göra jämförelser och inte missa någon information.

Efter att skillnaderna valts ut och förklarats valde jag att utöka den empiriska informationen för att ge läsaren en bättre förståelse för de undersökta standarderna. Genom att fylla på med definitioner och förklaringar av de områden som tagits upp i regelverken samt indelning av avsitten i olika mellanrubriker ska större möjligheter att följa med i avsnittet ha skapats.

2.4 Tolkningsmetoder

2.4.1 Komparativ studie

Denna undersökning har utgjorts av en kvalitativ komparativ studie, vilket innebär en jämförande studie, genom att i grunden utgå ifrån jämförelser mellan två olika redovisningsregelverk. Motsvarande principer i regelverket K3 samt IFRS valdes ut för att jämföras med varandra. Ragin (1989) förklarar att komparativa metoder tidigare använts sparsamt men att detta har förändrats på senare år. Författaren menar att jämförelser är centralt i alla undersökningar som görs i samhället.

Den kvalitativa komparativa metoden utgår ofta ifrån att finna likheter mellan jämförda objekt (Ragin, 1989) men istället rensades i denna studie likheterna mellan regelverken bort för att istället belysa de skillnader som kvarstod. Metoden syftar ofta till att fastställa möjliga utfall beroende på olika förutsättningar (Ragin, 1989). Detta stämmer väl överens med det syfte som ställts för denna undersökning. Jämförelserna i denna studie gjordes utifrån ett exempelföretags företagssituation för att på det sättet kunna vara till hjälp för företaget och andra företag i liknande situation med att välja det mest lämpliga redovisningsregelverket av K3 och IFRS. Jag kan därför se kopplingar mellan det resultat som uppnåtts med denna studie genom det använda tillvägagångssättet med normativ redovisningsteori. Syftet med den normativa redovisningsteorin är att ta fram den bästa redovisningen medan denna studie genom jämförelserna har belyst de skillnader som är viktigast för onoterade företag som har utländska dotterbolag vid upp-

rättande av koncernredovisning. Syftet med studien är därmed att kunna vara till hjälp för olika företag som är i en situation som liknar exempelföretagets för att välja det regelverk som bäst passar just deras situation.

Inledningsvis har förklaringar krävts i de olika empiriavsnitten för att en förståelse för skillnaderna som framkommit ska uppnås hos läsaren. I denna studie har tolkningarna av de skillnader som upptäckts i regelverken samt betydelsen av skillnaderna för exempelföretagets situation använts för att skapa nya teorier. Sedan har befintlig teori använts för att tolka resultatet i studien och därmed har ny kunskap kunnat skapas angående skillnadernas betydelse (Arbnor & Bjerke, 1994). Jag anser att resultatet till viss del går att generalisera eftersom de dokument som utgåtts ifrån är just officiella regelverk vilket innebär att de finns tillgängliga för allmänheten. Dock bör läsaren beakta det faktum att de antaganden som gjorts bygger på författarens förståelse samt egen tolkning av de principer som jämfördes.

2.4.2 Textanalys

Denna studie har utgjorts av en kvalitativ textanalys. Sökningar skedde i motsvarande principer i K3 och IFRS efter de skillnader som ansågs ha störst betydelse för det exempelföretag som använts i denna studie, det vill säga onoterade företag som har utländska dotterbolag vid upprättande av koncernredovisning (Bryman & Bell, 2013). Merriam (1994) anger att det är positivt att använda dokument som källor i kvalitativa studier, vilket har gjorts i denna uppsats i form av redovisningsstandarder. Det ger en bra empirisk grund för studien vilket är utgångspunkten i den kvalitativa forskningen (Merriam, 1994).

Fokus vid en textanalys läggs på tolkningen och för att kunna tolka dokument krävs det en viss förförståelse, eller med andra ord förutfattade meningar (Bergström & Boréus, 2012). Den förförståelse som förelåg hos författaren före uppstarten av studiens utförande byggdes på genom att läsa information om ämnet innan empiriinsamlingen påbörjades.

Gustavsson (1999) beskriver att den som avser utföra en textanalys först bör fundera på ändamålet samt nyttan med den. Ändamålet med denna undersökning är att belysa de viktigaste skillnaderna mellan K3 och IFRS för onoterade koncernföretag som har utländska dotterbolag. Studien ska därmed kunna användas som stöd vid beslut av vilket av regelverken som är bäst lämpat för koncerner som befinner sig i liknande situation som studiens exempelföretag gör. Jag anser att nyttan med studien sträcker sig längre än till att endast vara för företag som befinner sig i denna situation, utan att den även ska väcka funderingar hos en bredare grupp läsare angående om en harmonisering borde ske för onoterade koncernbolag eller inte.

2.4.3 Tolkningsprocessen

Jacobsen (2002) uttrycker att kvalitativ data tolkas genom att först på ett neutralt och utförligt sätt beskriva den data som samlats in för att sedan systematisera den genom att sålla ut det viktigaste. När detta är gjort kan informationen börja tolkas.

Empiriinsamlingen i denna studie påbörjades genom att lokalisera de största betydande skillnaderna i IFRS och K3 för det studerade företagets förutsättningar. Som hjälp i att snabbt finna övergripande skillnader användes litteratur som behandlar IFRS samt K3 (Marton m. fl, 2013, Drefeldt & Törning, 2013). När ett antal skillnader valts ut i sätten att värdera och redovisa samt begreppsskillnader användes FAR online för att söka i regelverken för att få en djupare förståelse för dessa skillnader samt för att kunna göra jämförelser. Därmed kunde de skillnader som ansetts vara mest väsentliga för denna studie pekas ut. Det som avgjorde vilka standarder respektive regler som tagits upp i denna uppsats är därmed de som ansetts har störst påverkan på valet av redovisningsprincip för svenska onoterade bolag som har utländska dotterbolag.

Empirin i denna uppsats speglas därmed av jämförelsen som gjorts mellan dessa två regelverk. Det empiriska i detta baserar på det faktum att studiens författare först lokaliserade de skillnader i specifika principer i regelverken som bedömdes ha störst påverkan på beslutet om vilket regelverk som ska väljas för onoterade koncernbolag. De mest centrala skillnader som upptäcktes studerades därmed genom att först läsa de utvalda principerna i de båda regelverken för att kunna avgöra vilken begränsning som skulle göras för att sedan reduceras och presenteras i empirikapitlet (Jacobsen, 2002). Viss tolkning gjordes i de olika delavsnitten i empirin under rubrikerna över skillnader i regelverken där tolkningarna hölls så objektiva som möjligt. Avsnittet tolkning innehåller djupare tolkningar utifrån hur empirin uppfattats och de skillnader som presenterats. Även innebörden av vissa av de skillnader som upptäckts tolkades för att skapa en förståelse för läsaren över vilken betydelse dessa skillnader kan ha för företag i studiens exempelföretag. Detta gjordes som ett första steg i tolkningsprocessen.

Nästa steg i tolkningsprocessen var att använda teorin som tagits upp i teoriavsnittet för att tolka empirin samt redan gjorda tolkningar av denna. De mest centrala begreppen som använts i teorikapitlet användes som ram för tolkningarna genom att utgöra teman i kapitlet. Teorin användes därmed som stöd i den slutliga tolkningen av de skillnader som presenterats i uppsatsens empiriavsnitt genom att bygga på tidigare tolkningar under respektive teoretiskt tema. Det resultat som framkommit i denna studie kunde därmed bekräfta eller motsäga de teorier jag använt i studien. På detta vis kunde den användas för att få fram ny information om studiens undersökningsområde (Merriam, 1994).

Detta förfarande i tolkningsprocessen vidtogs med avsikt att kunna svara på denna studies forskningsfråga och därmed uppfylla studiens syfte. Genom att först tolka det resultat som framkommit i studien och sedan fylla ut tolkningarna med teoretiska förklaringar har syftet med undersöknigen kunnat uppnås och därmed kunnat mynna ut i en slutsats. Studien ska därmed bidra med kunskap om de skillnader som finns mellan K3 och IFRS samt deras innebörd för onoterade företag som har utländska dotterbolag vid upprättande av koncernredovisning.

Det exempelföretag som har använts i denna undersökning har inte studerats mer djupgående utan den situation som företaget befinner sig i, genom att vara ett svenskt moderbolag som har ett utländskt dotterbolag, har legat till grund för studien. Utifrån denna företagssituation har därmed skillnader mellan regelverken K3 och IFRS undersökts och tolkats. I uppsatsens tolkningskapitel har en tolkning gjorts ur olika

forskares teoretiska perspektiv som knyter an till det nationella redovisningsregelverk som föreligger i exempelföretagets dotterbolag i förhållande till K3 och IFRS. Detta har för avsikt att utgöra ett extra stöd för företaget men även för att visa andra intressenter vilken betydelse denna typ av jämförelse kan ha.

2.5 Källkritik

Källorna som använts för att sammanställa empirikapitlet i denna uppsats är av institutionell karaktär vilket innebär att de är framtagna av olika organisationer. Vid användande av denna typ av källa framhäver Jacobsen (2002) att kvaliteten på källorna bör bedömas. Eftersom empirin i denna studie är framtagen utifrån officiella dokument i form av ett nationellt och ett internationellt regelverk som är antagna av hela nationen respektive av EU och fler länder, kan deras äkthet konstateras. Studien bygger på jämförelser mellan redovisningsregelverken som framställts av neutrala organisationer som besitter stor kompetens och kunskap. Jag kan inte ifrågasätta källornas trovärdighet då de är offentliga handlingar och därmed öppna för alla. Genom att källorna är öppna och kan kontrolleras av alla kan det intygas att källorna inte speglar några osanningar (Jacobsen, 2002).

Deegan och Unerman (2011) tar upp som ett problem med redovisningsregleringen att den aldrig kan vara neutral utan är alltid påverkad av någon parts egenintresse och speglar olika politiska processer. Dock är inte detta vad fokus för denna studie ligger på och därför kommer ingen ytterligare utredning av detta göras.

Kritik kan däremot riktas mot det faktum att författarens förförståelse och bedömningar styrt vilka empiriska skillnader som utpekats som de viktigaste för den företagssituation som är föremål för denna studie.

2.6 Tillförlitlighet och överförbarhet

Denna studie har utförts genom att göra jämförelser mellan två olika offentliga redovisningsregelverk. Dessa regelverk är tillgängliga för allmänheten och kan därför kontrolleras av alla intressenter vilket skapar en tillförlitlighet till studien. Tillförlitligheten kan beskrivas som trovärdigheten av det som en forskare har kommit fram till och är därmed avgörande för studiens acceptans (Bryman & Bell, 2013). Det faktum att det är just offentliga regelverk som studerats gör att oavsett vem som studerar och tolkar dem ska resultatet bli detsamma så länge samma regler föreligger. Det gör det även enkelt att upprepa undersökningen och kontrollera det resultat som framkommit samt slutsatserna som dragits i denna studie.

Studiens reliabilitet kan bedömas utifrån om tillfälligheter kan ha påverkan på undersökningens tillförlitlighet (Bryman & Bell, 2013). De tillfälligheter som kan ha påverkan i undersökningens resultat är det faktum att jämförelserna mellan regelverken bygger på förförståelsen hos studiens författare. Därmed bygger bedömningen av vilka skillnader som har störst påverkan på koncernredovisningen för onoterade företag som har utländska dotterbolag på denna förförståelse samt tolkningen av de skillnader som återfunnits i rekommendationerna.

Jacobsen (2002) beskriver att en hög grad av öppenhet i metoddelen i en uppsats ökar studiens tillförlitlighet såväl som överförbarhet eftersom de metodval som tagits kan ha påverkan på undersökningen. Överförbarhet handlar om studiens externa giltighet och huruvida resultatet som framkommit går att generalisera (Jacobsen, 2002). Genom att öppet beskriva de metodval som gjorts i processen för undersökningen har ytterligare tillförlitlighet för denna studie skapats. Den öppenhet som föreligger över uppsatsens metodval och tillvägagångssätt inbjuder även läsaren till att göra egna bedömningar angående studiens tillförlitlighet. I denna studie har noggranna förklaringar gjorts av de principer som ansetts ha mest betydande skillnader för det illustrerade exempelföretaget för att uppfylla behovet av överförbarhet av studiens framkomna resultat. Bryman och Bell (2013) förklarar att även detta ger läsaren större möjlighet att bedöma resultatens överförbarhet.

3 Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen har jag börjat med att förklara hur insamlingen av teori gått tillväga för att sedan beskriva vilket syfte den teorin som tagits upp i avsnittet har för denna studie. Därefter är den utvalda teorin uppställd i olika mellanrubriker med de teman som delat in den teoretiska informationen för att skapa en naturlig följd av de valda teorierna. Dessa teman är mål med IFRS, principbaserat regelverk, skillnader mellan nationella regelverk och IFRS, specifika poster i IFRS, harmonisering, konvergens av redovisning, betänksamhet – länders övergång, frivillig övergång – enskilda företag samt onoterade bolag.

3.1 Insamling av teori

3.1.1 Litteratursökningens genomförande

Innan uppstarten för denna studie gjordes ytliga sökningar för att få en viss förståelse om ämnet. Detta gjorde att vissa uppfattningar om det som studien ämnade undersöka förelåg redan från början hos författaren. Detta hade påverkan på vilket synsätt som användes igenom arbetet samt på uppsatsens olika delar (Merriam, 1994). För att skapa en grund att stå på vad gäller förförståelse om ämnet lästes information på olika redovisningsbyråers hemsidor, samt några årsredovisningar som visade en konvertering till IFRS granskades. Det lästes lite på BFN's hemsida och i regelverken via FAR online. Bekräftelse på att vissa aspekter uppfattats rätt kunde även fås genom mailkontakt med en auktoriserad revisor på EY (tidigare Ernst & Young) som gästföreläste under kursen Externredovisning på Högskolan Väst. En viss förförståelse erhölls även genom deltagande i nämnd kurs. Detta är inte vetenskaplig information vilket jag är medveten om utan det är information som användes för att få en inblick i ämnet och därför har inte denna information använts som referenser i uppsatsen.

Den data som söktes fram för att utforma denna studies teorikapitel baserar på information som insamlats av andra forskare i form av vetenskapliga artiklar. Denna form av data har oftast utgjort annat syfte i tidigare studier (Arbnor & Bjerke, 1994, Jacobsen, 2002) vilket varit fallet i samtliga av de artiklar som valts ut. Dock har de behandlat vissa delar av det jag ämnat undersöka och teorisökningarna fortgick tills tillräckligt med information insamlats för att kunna bidra till att uppfylla studiens syfte.

De vetenskapliga artiklarna söktes fram i bibliotekets databaser på Högskolan Västs hemsida i ABI Inform, Emerald och Primo. De sökningar som gjordes begränsades främst med sökorden *harmonization, IFRS, non-listed, unlisted, SME, standardisation* och *voluntary*. En sökning med sökorden *IFRS, unlisted* och *voluntary* gav 63 träffar vilket bedömdes överskådligt att söka bland och fann där några artiklar som var relevanta för denna studie. Sökorden *IFRS* och *SME* gav 148 träffar på vetenskapliga artiklar och innan denna sökning begränsades återfanns snabbt en artikel som var

intressant nog att använda. Genom att välja *IFRS for SME* som ämnesord begränsades denna sökning till fem artiklar vilket gav ytterligare en artikel av intresse.

I Emerald började sökning med *IFRS* och *unlisted* vilket gav endast sex träffar varav en var intressant för denna studie. En hel del laboration skedde runt de nämnda sökorden för att slutligen mätta informationsbehovet och få ihop tillräckligt med information för att skriva teorikapitlet i denna uppsats. Dessa sökningar kunde göras innan empirin söktes fram eftersom det redan tidigt bedömdes att det skulle behövas teoretiska förklaringar omkring dessa områden i redovisningsämnet som sökorden antydde. Viss teori kunde dock inte sökas fram före empirifasen. Anledningen till det var att efter denna fas i undersökningsprocessen skulle kopplingar behöva sökas till vissa av de principer samt specifika skillnader som valts ut som mest väsentliga för illustrationsexemplet i denna studie. Genom att söka på benämning respektive avsnitt i regelverket hos några av de principer som använts kunde även detta behov uppfyllas.

3.1.2 Problem vid litteratursökningen

När vetenskapliga artiklar började sökas uppstod svårigheter med att finna information som var tillräckligt relevant för denna undersökning. En stor anledning till det var att jag inte hade helt klart för mig hur studien skulle väljas att begränsas. Efter att ha diskuterat med handledaren för uppsatsen kunde arbetet avgränsas och därefter började allmän inläsning ske om redovisning enligt K3 och IFRS. Avsikten var att skapa en överskådlig bild av ämnet varpå egna uppfattningar om problemet bildades, om än omedvetet. Därefter kunde vetenskapliga artiklar återigen sökas vilket då blev lättare eftersom en tydligare bild infunnit sig av vilken slags information som behövde sökas fram.

3.1.3 Teorival samt omfattning

De teorier som valts att presentera i detta kapitel har för avsikt att vara till hjälp vid tolkningen av det som kommit fram i studiens empiriinsamling. Som tidigare nämnts grundas teorikapitlet i denna studie på vetenskapliga artiklar och eftersom de är vetenskapligt granskade bedömde jag att det är högt användbara källor. En annan anledning till att denna typ av källor användes för att skriva teorikapitlet är för att denna undersökning bygger på jämförelser av redovisningsregelverk och författarens tolkning av dessa. Därför var det viktigt att använda information som tagits fram i andra liknande studier som belyser de problem som ligger i att det finns olika sätt att redovisa i världen.

K-regelverken är nya regelverk i Sverige och det var från och med 1 januari 2014 obligatoriskt att följa något av dessa regelverk för samtliga svenska bolag medan de internationella standarderna IFRS gäller för koncernredovisning av onoterade bolag. Ämnet är därför relativt outforskat i Sverige och det gör att stöd eller motsättningar behövde sökas bland annat hos forskning som gjorts i andra länder över likvärdiga problem. Harmonisering har även belysts utifrån annan forskning om ämnet då författaren i ett tidigt skede funderat på varför ingen harmonisering skett hos onoterade bolag, främst i medlemsländerna i EU. Det har av den anledningen ansetts viktigt att undersöka för denna studie.

En del av den teori som använts i denna studie söktes fram efter att empirin hade sammanställts. Detta för att kunna se alla väsentliga kopplingar mellan den framkomna empirin och teorierna som valts ut och bedömts nödvändiga för studiens syfte. Eftersom det i förväg inte var givet vilka standarder som skulle jämföras kunde inte detta ske innan. Den empiri som behandlar harmonisering och redovisningsskillnader mer allmänt kunde sökas fram före empirin då en stor del av undersökningen går ut på olikheter i redovisningen.

Viktiga skillnader och centrala begrepp som tagits upp av andra forskare vid jämförelser mellan IFRS och olika nationella redovisningsregelverk är att IFRS har visat att mindre möjligheter finns till resultatmanipulation samt att en högre värderelevans uppnås vid användning av IFRS. Jämförbarhet och bedömningar är ytterligare ett återkommande begrepp som tas upp i teorin i samband med IFRS-tillämpning. En avsikt med jämförelserna av regelverken var att undersöka om nyttan med en frivillig övergång till IFRS kan överstiga krångligheten. De teorier som presenteras i kapitlet ska därför skapa en grundläggande förståelse om det studerade ämnet. Läsaren ska därmed kunna bilda egna uppfattningar om för- och nackdelar med att frivilligt övergå till att tillämpa IFRS i koncernredovisning för onoterade företag som har utländska dotterbolag. Den teori som presenteras i detta kapitel är även viktig för att läsaren med enkelhet ska kunna följa med i resonemangen som gjorts i tolkningen av studiens resultat. På det viset är teorin ett stöd i att svara på denna studies forskningsfråga och därmed för att kunna uppfylla syftet med studien.

De valda teorierna har delats in i olika avsnitt där vissa behövt delas in i ytterligare underrubriker. Dessa indelningar har gjorts med avsikt att få en lätthanterlig läsning. Ett syfte med teoripresentationens disposition har även varit att skapa jämna övergångar till nya teoretiska avsnitt för att få en naturlig följd av informationen.

3.2 Mål med IFRS

De internationella redovisningsstandarderna IFRS har utvecklats av IASB med främsta mål att gynna investerare på kapitalmarknaden och vara ett stöd i deras beslutsfattande (Baker m. fl., 2010, Fearnley & Hines, 2007, Kim & Shi, 2012, Lapointe-Antunes & Moore, 2013, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013). IFRS har därmed ett högre krav på öppenhet än många nationella redovisningsstandarder vilket syftar till att höja kvaliteten på redovisningen. Kim och Shi (2012) hänvisar till IASB's pressmeddelande som utgick efter att EU antagit IFRS vilket hävdar att en uppsättning högkvalitativa standarder är utvecklade i allmänhetens intresse med syfte att de finansiella rapporter som upprättas ska innehålla öppen och jämförbar information (Kim & Shi., 2012, s. 46). De menar därför att genom användningen av IFRS ökar företag både mängden och kvaliteten på öppenheten i sin redovisning vilket leder till ökad jämförbarhet av de finansiella rapporterna.

Begreppet värderelevans kan kopplas till den avsikt med standarderna som syftar till att förbättra och förenkla för aktörer på kapitalmarknaden. Palea (2013) har studerat värderelevansen hos europeiska företag som obligatoriskt följer IFRS genom att undersöka vilken nytta investerare på aktiemarknaden har av den redovisningsinformation som

presenteras i de finansiella rapporterna. Studien utgick ifrån olika antaganden som gjorts av IASB och europeiska förordningar kopplat till värderelevansen. Det ena antagandet är att syftet med IFRS är att se till att företagens finansiella rapporter håller en hög kvalitet. Ett annat antagande är att genom att börsnoterade företag använder internationella redovisningsstandarder av hög kvalitet kommer det leda till bättre fungerade marknader. Studien visar att IASB har lyckats med dessa mål (Palea, 2013). Iatridis med flera (2010) förklarar att en del av denna värderelevans uppnås genom att verkligt värde används i bred utsträckning i IFRS vilket anses ge en högre relevans till redovisningen genom att hänsyn tas till prisrörligheten hos bland annat aktier. Vid en jämförelse mellan användning av UK GAAP och IFRS kom även Iatridis med flera (2010) fram till att högre värderelevans och kvalitet uppnås genom användning av IFRS i förhållande till nationella redovisningsregler.

En grundidé med öppenheten i IFRS är just att alla ska ha möjligheten till att få samma redovisningsinformation så att investerare och andra intressenter har samma underlag när de ska fatta ekonomiska beslut. Den öppenhet som medföljer redovisning enligt IFRS ska innebära att bland annat aktieägare och långivare har samma insyn i den finansiella informationen som olika chefer på företag har. Detta menar Iatridis med flera (2010) leder till att det blir svårare för företagsledare att manipulera och snedvrida resultat. Ett incitament till att manipulera resultat kan exempelvis vara att genom ett lägre redovisat resultat blir det lägre skattekostnad medan ett redovisat högre resultat ser prestationsmässigt bra ut för chefer och enheter. IFRS behandlar även tidpunkten för att redovisa affärshändelser vilket gör att det inte finns möjlighet att vänta med att publicera redovisningsinformation. Företagen kan därför inte vänta med att bokföra små vinster respektive stora förluster för att snedvrida resultatet. Iatridis med flera (2010) har genomfört en studie där de undersökte möjligheten till resultatmanipulering vid redovisning enligt UK GAAP samt IFRS. De kom fram till att efter en övergång till IFRS minskar möjligheterna till att snedvrida resultat.

Iatridis med flera (2010) menar att genom att harmonisera redovisningen ökar inte bra jämförbarheten och öppenheten mellan branscher, länder och företag utan det leder även till lägre transaktionskostnader och inbjuder till internationella investeringar. Detta har även uppmärksammats av Shima och Yang (2012) som hävdar att länder vars företag i högre grad finansieras av utländska långivare har positiva korrelerade samband med IFRS-tillämpning. De menar därför att behovet av utländsk finansiering är ett incitament till att övergå till IFRS.

3.3 Principbaserat regelverk

IFRS är ett principbaserat regelverk vilket innebär att det kan användas med viss anpassning till nationella regler (Palea, 2013). Hodgdon med flera (2011) menar att denna principbaserade natur IFRS har även leder till att det krävs flera betänksamma bedömningar och ställningstaganden från användarna för att upprätta de finansiella rapporterna. Författarna menar att det är viktigt att de som omfattas eller kommer att omfattas av standarderna i IFRS förstår vikten av de bedömningar som behöver göras. Användarna behöver lära sig att först identifiera vilka ställningstaganden som krävs och sedan steg för steg utforma bedömningar. De pekar på att bland annat IASB’s

föreställningsram kan användas kopplat till varje standard för att en rättvis bedömning ska kunna göras.

3.3.1 Kvalitativa egenskaper

Lapointe-Antunes och Moore (2013) beskriver processen inför ett införande från nationella redovisningsregler till IFRS för ett specifikt företag i Kanada och vilka ställningstaganden som i samband med detta var viktiga för företaget. Grundläggande krav i IFRS är att de kvalitativa egenskaperna ska vara uppfyllda för att redovisningen ska tjäna sitt syfte som stöd för ekonomiska beslutsfattare. IASB ställer högre krav på öppenhet i redovisningen än vad Kanadas regler gjorde och därför upplevdes en osäkerhet inför i vilken mån IFRS-rapporteringen krävde ökade upplysningar. De egenskaper som redovisningen ska innefatta är relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet, väsentlighet samt förståelse (Palea, 2013). Särskilt osäkert kan detta bli i de fall som företaget har liten insyn i sina konkurrenters angelägenheter eller om företaget innehar känslig information om sina materiella tillgångar. Ett viktigt beslut som måste fattas inför en övergång är vilken värderingsmetod som ska användas vid värdering av företagets olika tillgångsslag. Valet enligt IFRS ligger mellan anskaffningsmetoden och omvärderingsmetoden. Dessa faktorer är tecken på vikten av att företags beslutsfattare noggrant bör sätta sig in i de förändringar som medföljer ett införande av IASB's standarder och kraven som ställs på den finansiella rapporteringen enligt dessa (Lapointe-Antunes & Moore, 2013).

3.4 Skillnader mellan nationella regelverk och IFRS

Palea (2013) tar upp som skillnad mellan nationella redovisningsregler och IFRS att de nationella oftast tar mest hänsyn till finansierare medan IFRS i högre grad skyddar investerare. Periodisering och anskaffningsvärde är viktiga värderingar i de nationella reglerna medan IFRS lägger mer fokus på eget kapital och verkligt värde. Shima och Yang (2012) förklarar att dessa skillnader beror på olika faktorer i olika länders miljöer. Skillnader beror bland annat på landets huvudsakliga finansieringskälla, lagstiftning, beskattning, banden mellan politik och ekonomi samt kultur. Även Palea (2013) skriver att nationella regler följer länders lagstiftning, politik och beskattning medan IFRS riktar in sig på att redovisningen ska återspegla ett mer renodlat ekonomiskt innehåll. Rezaee med flera (2010) och Baker med flera (2010) tar även upp att skillnader i redovisningen mellan inhemska regler och IFRS kan bero på olika förutsättningar i länders ekonomiska samhällsstruktur. Olika omständigheter som råder i olika länders miljöer menar Shima och Yang (2012) kan försvåra en övergång till IFRS. Muresan med flera (2013) har kommit fram till liknande konklusion och anser att ju mer lika länders nationella redovisningsregler är i förhållande till IFRS desto enklare kan en övergång bli.

Baker med flera (2010) har fokuserat på skillnader i olika länders redovisnings-standarder i jämförelse med IFRS. IASB's standarder ska i första hand vara till nytta för investerare på aktiemarknaden (Baker m. fl., 2010, Fearnley & Hines, 2007, Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013) och Baker med flera (2010) menar alltså att det inte är det enda som är viktigt för redovisningen, utan även politiska ekonomiska faktorer spelar en stor roll. IFRS har utvecklats för att förenkla redovisningen av

kapitalmarknaderna och därför har värdering till verkligt värde ökat samt att tillåtna metoder i redovisningen har minskat. Fokus för studien har legat på jämförelsen mellan Kinas redovisning och IFRS. I Kinas fall har nationens standardsättare valt att gå emot IFRS vid redovisning av exempelvis rörelseförvärv och anledningen till det tror Baker med flera (2010) är för att de ska kunna möta landets specifika behov under en pågående omorganisation i landet. De har exempelvis valt att tillåta poolningsmetoden vid redovisningen vilket innebär att de erkänner förvärv med gemensam styrning vilket inte görs i IFRS.

Ding med flera (2005) menar att kulturen är den främsta förklaringen till de skillnader som finns mellan nationella regelverk och IFRS. Nationella redovisningsregelverk kan skilja sig åt på två sätt ifrån de internationella standarderna IFRS. Den ena sättet är att samma område tas upp i de olika regelverken men att de har olika metoder för hur det ska behandlas. Det andra är att motsvarande ämne saknas i det nationella regelverket. Ding med flera (2005) har undersökt dessa skillnader utifrån dels ett kulturperspektiv och dels ett perspektiv baserat på lagstiftning och har kommit fram till att kulturvärden har större betydelse för skillnaderna i regelverken än vad legala värden har. Studiens bidrag till den pågående debatten om harmonisering av redovisningen är att jämförelsen har gjorts med största fokus ur ett kulturperspektiv vilket författarna anser är viktigt att beakta och resultaten visade vikten av kulturen i detta sammanhang.

3.5 Specifika poster i IFRS

3.5.1 Varulager

Bao med flera (2010) har lokaliserat skillnader mellan IFRS och US GAAP och har tagit upp som en av dessa skillnader att IFRS utefter vissa omständigheter tillåter en återföring av tidigare nedskrivet varulager. Författarna menar att de skillnader som finns i varulagervärdering mellan regelverken kommer bidra till att en värdering enligt IFRS blir högre eller som lägst samma som om US GAAP används. En stor anledning till det är att i den sistnämnda tillåts värdering enligt principen sist-in-först-ut (SIFU). För undersökningen har följande hypotes ställts, *”IFRS firms have a significantly lower inventory turnover ratio than US GAAP firms”* (Bao m. fl., 2010, s. 27). Resultatet visade dock att företag som värderar sitt varulager utifrån IFRS har högre lager-omsättningshastighet än de som följer US GAAP. Att utfallet inte blev som de hade förutspått förklarar de med att få av de undersökta företagen som använder US GAAP hade valt SIFU som värderingsprincip. En annan anledning till detta resultat menar de kan bero på att europeiska och australienska företag, vilka studien omfattar samt använder IFRS, är mer benägna att inneha mindre lageromfång än vad amerikanska företag är.

3.5.2 Immateriella tillgångar

Hodgdon med flera (2011) tar upp mätosäkerheten som förekommer i IAS 38 Immateriella tillgångar. IFRS tillåter i vissa fall att dessa följer en kostnadsmetod och i andra fall värderas enligt en omvärderingsmetod. Den sistnämnda metoden omfattas av avgörande beslut som måste fattas angående tillgångens ekonomiska livslängd samt vilken avskrivningsplan som ska användas. Först måste livslängden för tillgången

bestämmas och i denna bedömning bör hänsyn tas till både interna och externa faktorer. För de immateriella tillgångarna som bedöms ha en bestämd livslängd ska det även avgöras i vilken takt de förväntas bli förbrukade. Om inte detta med säkerhet kan fastställas ska en linjär avskrivningsplan tillämpas (Hodgdon m. fl., 2011).

3.5.3 Ersättning till anställda

En annan standard som till stor del är påverkad av bedömningar är IAS 19 Ersättning till anställda som behandlar pensioner. Vid redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner ska företag enligt IASB's standard uppskatta en räntesats, en diskonteringsränta, för att räkna ut dessa pensionsåtaganden som ska utbetalas i framtiden (Hodgdon m. fl., 2011). Företagen har till uppgift att förutse framtida förändringar i pensionsfonder genom att göra antaganden om olika finansiella och demografiska aspekter. För det krävs att noggranna bedömningar görs angående bland annat olika räntesatser, lön och löneutveckling, populationens dödlighet samt nivå på förmånen, vilka ska vägas in i diskonteringsräntan. Dessa bedömningar är mycket känsliga och små förändringar kan ha stor påverkan på pensionsskulderna. Det betyder att valet av diskonteringsränta påverkar företagets tillgångar och skulder. Hodgdon med flera (2011) förklarar att om en hög diskonteringsränta används blir uppskattningen av pensionsåtaganden låg medan en låg diskonteringsränta leder till hög uppskattning.

Dessa bedömningar har lett till att företag kan manipulera de antaganden som görs vilket ligger till grund för den diskonteringsränta de använder. Det leder i sin tur till att företagen kan styra över resultatet som presenteras i de finansiella rapporterna. Problemet som uppstått på grund av att denna grad av subjektiva bedömningar tillåts gjorde att IASB övervägde att göra ett tillägg i en reviderad version av denna standard men ingen reglering för att lösa detta problem har ännu gjorts (Hodgdon m. fl., 2011).

3.6 Harmonisering

I samband med att EU antog IFRS som obligatoriska redovisningsstandarder för koncernredovisningen av noterade europeiska företag från och med 1 januari 2005 blev harmoniseringen av redovisningen ett faktum. Snabbt uppgick antal länder som antagit och använder IFRS som redovisningsspråk till ett hundratal (Fearnley & Hines, 2007, Lapointe-Antunes & Moore, 2013, Rezaee m.fl., 2010). Palea (2013) bygger på detta med att uttrycka att IFRS är ett globalt språk men genom att regelverket består av principbaserade standarder uppstår olika dialekter som anpassats till nationella regler i den mån det tillåts i landet. Det betyder att så länge redovisningen ligger tillräckligt nära IFRS finns den globala förståelsen.

Muresan med flera (2013) menar att en global harmonisering av redovisningen på kapitalmarknaden är nödvändig för att samtliga intressenter lättare ska förstå finansiella rapporter. Författarna påpekar att arbetet med harmoniseringen har påbörjats inom EU och runt om i världen men att det inte har slutförts. Shima och Yang (2012) menar att den globalisering av redovisningsinformation som har startats i och med EU's införande av IFRS är ett starkt incitament för olika länder att överväga en övergång.

3.7 Konvergens av redovisning

3.7.1 Kinas konvergens

På grund av den komplexitet som ryms i redovisningsharmonisering till följd av olika länders politiska och lagenliga skillnader samt kulturskillnader har det varit svårt att skapa ett globalt språk som accepteras av alla världens länder (Rezaee m. fl., 2010). Shima & Yang (2012) har studerat acceptansen av IFRS i världen och kom då fram till att mest motstånd är det i Nordamerika och Asien som fortfarande i hög grad använder sig av inhemska redovisningsregler.

Standardsättare i både Kina och Storbritannien har istället för att införa IFRS länge arbetat med att skapa en konvergens mellan nationella och internationella redovisningsstandarder (Baker m. fl., 2010, Fearnley & Hines, 2007, Peng m. fl., 2008). Peng med flera (2008) förklarar att den kinesiska redovisningen har utvecklats för att närma sig internationella redovisningsstandarder sedan tidigt 90-tal. Viss skillnad på redovisningen för noterade företag gjordes tidigare genom indelning baserat på aktietyp som utgavs, vilket inte gjordes i IFRS, men dessa bestämmelser avskaffades 2001. Författarna har därmed undersökt om detta minskat skillnaderna mellan IFRS och landets redovisningsregler.

Baker med flera (2010) förklarar dessa förändringar som pågår i Kinas ekonomiska styrning. Tidigare var den kinesiska styrningen helt kontrollerad av staten men de har senare startat en omorganisering av denna och fått in en stor del privatägda företag. Detta gör att kinesiska företag idag fortfarande består av en stor del offentligt ägda företag men det finns nu även många privata företag. Med detta som en grund menar de med hänvisning till MacKenzie och Millo (2003, se Baker m. fl., 2010, s. 109) att hänsyn även bör tas till samhällsekonomiska faktorer i redovisningsstandarder.

De kinesiska standardsättarna har därmed i över två årtionden arbetat med att anpassa landets redovisningsstandarder till både internationella redovisningsstandarder samt till Kinas politiska och ekonomiska faktorer (Baker m. fl., 2010). Detta har varit för att främja nationens ekonomiska utveckling som pågår samtidigt som en ökad integration till internationella standarder velat uppnås för att kinesiska företag ska kunna verka på globala kapitalmarknader under lika villkor som andra aktörer. Peng med flera (2008) hävdar att Kinas arbete med att harmonisera sin redovisning med den internationella har varit framgångsrikt. Kina har fått sin redovisning att i hög grad konvergera med internationell redovisningspraxis.

3.7.2 Konvergens

I USA har, istället för att lämna de nationella regler som utvecklats av nationens standardsättare, ett konvergensprojekt tillsammans med IASB ingåtts. Syftet med detta projekt har varit att minska skillnaderna som finns i redovisningen av noterade bolags koncernredovisningar genom att få standarderna IFRS och US GAAP att närma sig varandra. Det främsta målet med konvergens är att effektivisera redovisningen till fördel för globala investerare för att högre kostnadseffektivitet ska uppnås (Rezaee m. fl., 2010). Rezaee med flera (2010) förklarar att ägarstrukturen generellt skiljer sig mellan USA och Europa genom att i Europa dominerar majoritetsägda företag medan i USA är

det ofta en spridd ägarstruktur på företagen. Detta menar Rezaee med flera (2010) kan betyda att den ultimata konvergensen med redovisning kan vara att ta hänsyn till skillnader, som just denna, som förekommer i olika länder. De menar därmed att internationella redovisningsstandarder bör ta hänsyn till olikheter i transaktioner mellan olika företag för att förbättra jämförbarheten på globala kapitalmarknader.

Baker med flera (2010) pekar på att det har utvecklats olika antiteser till den allmänt erkända ståndpunkten, att det är fördelaktigt med en internationell harmonisering av redovisningen. Dessa motsättningar handlar om att redovisningen bör vara en spegling av omgivningarna och därför behövs olikheter i redovisningen i olika länder samt att den globala redovisningen endast bör innefatta de värderingsmetoder som kan antas ha betydelse för globala kapitalmarknader. De hänvisar till Kinas tillåtande av poolningsmetoden som ett exempel på att redovisningen är en spegling av olika länders samhälles och ekonomiska förutsättningar (Baker m. fl., 2010).

3.8 Betänksamhet – länders övergång

Shima och Yang (2012) framhåller att de miljömässiga faktorer som har störst påverkan på att länder avstår från en övergång till IFRS är om den främsta finansieringskällan för landets företag är eget kapital, om beskattningen väger tungt för landets statliga finansiering samt om det råder en hög inflationsnivå i nationen. Shima och Yang (2012) menar även att IFRS är tänkt att verka positivt på kapitalmarknaden men överraskas av sina resultat som visar att det är de länder som har minst kapitalmarknad som tar störst avstånd ifrån IFRS av de länder som inte antagit standarderna.

En övergång kan bli en kostsam process för de länder och företag som väljer att övergå till IFRS (Baldarelli m. fl., 2012, Kim & Shi 2012, Rezaee m. fl., 2010). Rezaee med flera (2010) hävdar att det krävs utbildning av både myndigheter, revisorer, och investerare och ser risker i att mindre företag inte har möjlighet att få tillräckligt med kunskap för att kunna stå upp för konkurrensen i och med en övergång.

Kanada är ett av de senaste länderna som har lämnat sina nationella redovisningsstandarder till förmån för IFRS vid koncernredovisning av noterade företag. De kanadensiska standardsättarna ansåg att deras anpassning till internationella regler varit långsam och övervägde övergången till IFRS med noggrann betänksamhet (Lapointe-Antunes & Moore, 2013). Beslutet om ett införande kan inte med enkelhet upphävas varför beslutet noga måste övervägas innan detta fattas (Kim & Shi, 2012). Beslutet togs 2006 i Kanada med en femårig övergångsperiod för att de berörda företagen skulle hinna samla den information de ansåg sig behöva inför övergången som skulle göras 1 januari 2011. Ett till två år innan övergången skulle företagen behöva samla in jämförelsedata (Lapointe-Antunes & Moore, 2013). Detta betonar vikten av den noggranna betänksamheten som behövs innan ett beslut om en övergång kan tas.

Rezaee med flera (2010) påvisar att uppfattningarna hos akademiker och praktiker inte skiljer sig åt angående huruvida en övergång till IFRS ifrån US GAAP borde ske samt konsekvenserna av en övergång. En majoritet av både akademiker och praktiker var positiva till en övergång och ansåg att en harmonisering av redovisningen skulle

förenkla jämförelser för samtliga intressenter. Även Baker med flera (2010) och Palea (2013) tar upp att harmoniseringen har lett till förenklingar i redovisningen vid jämförelser.

Fearnley och Hines (2007) förklarar att företagsledare och revisorer i Storbritannien som hade viss kunskap om IFRS ansåg det viktigt att inga barriärer skapades mellan noterade och onoterade företag före ett införande av IFRS. Därför ansåg de att IFRS skulle tillämpas på samtliga av nationens företag med en lämplig övergångsperiod. Efter införandet hade åsikterna dock ändrats till att majoriteten ansåg att en för stor börda skulle läggas på mindre företag om IFRS skulle vara det enda alternativet vid redovisning. Fearnley och Hines (2007) menar att det i praktiken ansågs för komplicerat och onödigt för mindre företag att följa IFRS.

Lapointe-Antunes och Moore (2013) förklarar den noggranna betänksamhet som krävs inför en övergång till IFRS. Ett flertal bedömningar behöver göras inför ett införande av IFRS och författarna menar att det är viktigt att undersöka de skillnader som finns mellan IFRS och landets nationella redovisningsregelverk innan en övergång kan ske. Ett centralt problem är beslutet av värderingsmetodval i IFRS vilket kan förenklas genom att svara på olika frågor, menar Lapointe-Antunes och Moore (2013). Dels kan frågor besvaras angående ägarstrukturen (Iatridis m. fl., 2010, Lapointe-Antunes & Moore, 2013) och om ägarnas informationskrav skiljer sig åt. En annan fråga som kan besvaras är väsentlighetsnivån för upplysningar i de finansiella rapporterna angående övergripande- respektive materiella tillgångar medan kostnaden kontra nyttan av en övergång är en sista fråga att svara på. Det framhålls även att ett stöd kan vara att söka liknande företag som genomgått en övergång till IFRS (Lapointe-Antunes & Moore, 2013).

3.9 Frivillig övergång – enskilda företag

Guerreiro med flera (2012) förklarar att de vanligaste anledningarna till att onoterade större portugisiska företag valt att frivilligt tillämpa IFRS har varit för att öka den ekonomiska effektiviteten. De har därför velat undersöka om det finns något bredare strategiskt motiv till en övergång. Fyra olika strategiska svar på institutionella påtryckningar har studerats genom att författarna ställt hypoteser och prövat dessa. Hypoteserna handlar om *orsak* och där har legitimitet använts, *beståndsdelar* som bland annat rör frågan om företaget är dotterbolag till ett internationellt företag, *innehåll* varpå organisatoriska mål har undersökts samt *kontext* där osäkerheten i företagets miljö har studerats. Resultatet som framkom i denna studie utvisar att samtliga av dessa faktorer hade samband med en övergång till IFRS ifrån att tidigare ha använt nationella redovisningsregler. Det som visade minst samband med en övergång till IFRS är den grad av öppenhet som krävs i redovisningen enligt dessa standarder (Guerreiro m. fl., 2012).

Kim och Shi (2012) menar istället på grund av denna öppenhet som krävs att en frivillig övergång till IFRS kan ses som ett strategiskt beslut. Palea (2013) tar upp flera beprövade fall av en frivillig övergång till IFRS som pekar på att högre värderelevans uppnåtts genom att övergå till redovisning enligt IFRS. Författaren framhåller även att

detta resultat kan bero på det faktum att företagen själva valt en övergång vilket kunnat vara ett incitament i sig att öka öppenheten och kvaliteten i redovisningen.

Oftast är fokus vid frivillig IFRS-tillämpning riktat mot aktiemarknaden och skuldmarknaden, det vill säga kapitalmarknaden, medan Kim och Shi (2012) istället lagt fokus i en studie på ekonomiska beslut som fattas med de finansiella rapporterna som grund. De har bland annat tagit upp frågan ifall en ökad exakthet i de finansiella rapporterna vid en frivillig övergång till IFRS tillför något och ger dem högre nytta. De kom fram till att den ökade precisionen leder till att en högre kvalitet av informationen uppnås genom en frivillig övergång till IFRS och att det ger en högre nytta för användarna av finansiella rapporter. Kim och Shi (2012) bevisar därmed att en frivillig övergång till IFRS ökar den övergripande informationsmiljön och därmed tillgängligheten av information som beslutsfattare kan tänkas behöva.

Slutsatserna som Guerreiro med flera (2012) drar angående strategiska motiv till en övergång kan användas för att bygga på dessa resonemang. De kommer fram till att en frivillig övergång till IFRS kan motiveras av ett intresse från företagets sida att uppnå högre legitimitet, uppfylla förväntningar och organisationsmål samt övervinna svårigheter med att verka i en osäker miljö.

3.10 Onoterade bolag

När beslutet hade tagits av EU att samtliga medlemsländers noterade företag skulle koncernredovisa enligt IFRS från och med 1 januari 2005, lades det fram som förslag i Storbritannien att de brittiska redovisningsstandarderna skulle ersättas helt och hållet av IFRS (Fearnley & Hines, 2007). Det ansågs vara onödigt att ha två uppsättningar av regler. Detta mötte dock stort motstånd från främst SME-sektorn som ansåg att IFRS var utvecklade för att möta de behov som finns på kapitalmarknaden och därmed inte var anpassade för mindre företag. Istället förslogs att det skulle finnas en uppsättning av standarder för de ursprungliga IFRS-företagen, det vill säga de moderbolag som ska följa IFRS, och en annan för övriga företag. Resultatet blev att brittiska företag som inte omfattas av EU's införande av obligatorisk redovisning enligt IFRS, vilka var noterade företag vid upprättande av koncernredovisning, får välja att följa IFRS eller Generally Accepted Accounting Practice in the UK (UK GAAP). Ytterligare indelning har gjorts i UK GAAP på stora och eventuellt medelstora företag respektive små företag (Fearnley & Hines, 2007). Nobes (2010) skriver att det är flera länder som har delat in de lokala redovisningsprinciperna i olika nivåer som anger olika sätt att värdera och redovisa beroende på företagens storlek. Tyskland tas upp som exempel på detta, utöver Storbritannien. Fearnley och Hines (2007) menar att denna kompromiss skapades för att inte utsätta små företag för en för stor börda vilket kan anses föreligga om de tvingas följa IFRS (Fearnley & Hines, 2007).

Fearnley och Hines (2007) framhäver att IFRS inte kan anses vara enkel och användarvänlig och det tordes därför generellt sett anses att standarderna inte passar som tillämpning i små företag. De menar även att värdet vid en användning i medelstora företag, och även en tillämpning i stora företag, kan ifrågasättas. Författarna ser ett problem i att ha för få nivåer på den finansiella rapporteringen och anser samtidigt att

det är näst intill omöjligt att ett tillräckligt högt värde ska finnas för onoterade företag för att frivilligt tillämpa IFRS. Fokus vid utvecklingen av standardiserad redovisning har legat på företag som är verksamma på kapitalmarknaden (Baker m. fl., 2010, Fearnley & Hines, 2007, Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013) och Fearnley och Hines (2007) menar att lite forskning har gjorts angående behovet hos mindre onoterade företag. Författarna tvivlar på att det kan finnas en redovisningsmodell som kan passa för alla (Fearnley & Hines, 2007).

3.10.1 IFRS for SME

För att öka jämförbarheten även för små och medelstora företag utvecklade IASB år 2009 internationella redovisningsregler för onoterade företag vid upprättande av koncernredovisning, IFRS for SME. Anledningen till detta var att försöka harmonisera redovisningen även för onoterade bolag (Baldarelli m. fl., 2012). Nobes (2010) förklarar att IFRS for SME utvecklade liknande regler som i IFRS men med lägre börda för mindre onoterade företag på grund av att informationsbehovet inte är lika högt hos denna typ av företag. Baldarelli med flera (2012) har undersökt redovisningen för kroatiska SME där författarna tar upp olika argument för respektive emot en harmonisering av redovisningen för dessa företag. Som argument för en harmonisering förekommer högre kvalitet i redovisningen, lägre kostnader för kapital samt mindre skillnader mellan koncernredovisning och enskilda företags redovisningar. Som motargument tas kostnaden att ta fram de data som IFRS kräver upp samt beskattningsberäkningar och olika användares informationsbehov.

Reglerna om IFRS-användning skiljer sig åt mellan olika länder genom att vissa nationer tillåter att IFRS tillämpas även i företag som inte ingår i en koncern medan andra inte tillåter det. En stor anledning till att det inte tillåts kan vara att redovisningen enligt IFRS strider mot landets beskattningssystem. Samma problem blir det i IFRS for SME. Nobes (2010) skriver att flera länder har haft svårigheter med beslutet om ifall IFRS for SME ska antas eller inte och tar upp Storbritanniens indelning i tre olika redovisningsnivåer som exempel på detta (Fearnley Hines, 2007).

Baldarelli med flera (2012) skriver att kroatiska företag som tillhör kategorin SME tidigare kunde välja att redovisa enligt IFRS for SME eller enligt nationellt regelverk. IFRS for SME hade då lågt genomslag bland de kroatiska företagen då principerna uppfattades vara för komplexa och svåranvända för mindre företag. Därför måste sedan 2008 samtliga onoterade företag i Kroatien som inte håller på att bli publika eller tillhör kategorin för stora företag redovisa enligt nationella standarder. De kroatiska standarderna är utvecklade med viss anpassning till IFRS eftersom mycket handel över gränserna pågår. Författarna kom fram till att IASB gör ett viktigt jobb med att globalisera redovisningen men behöver förenkla för de mindre användarna för att även IFRS for SME ska fungera tillfredställande (Balarelli m. fl., 2012).

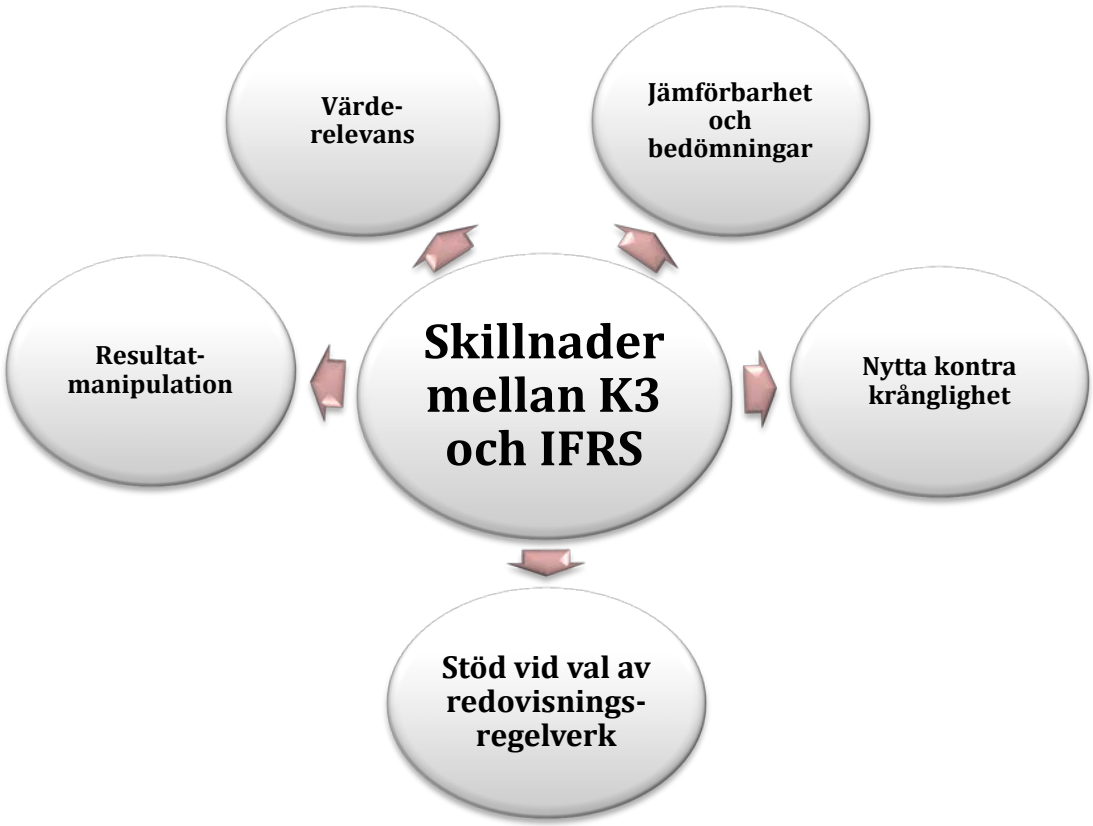
3.11 Tolkningsmodell

Centralt för denna studie har varit att undersöka de skillnader som finns i redovisningsregelverken K3 och IFRS. Därför började undersökningsprocessen med empiriska jäm-

förelser genom att studera regelverken och söka efter skillnader. Empirikapitlet i denna uppsats börjar därför med förklaringar av de olika fenomen i regelverken som valdes ut för att sedan brytas ut i tydligare skillnader. Kapitlet innehåller därmed grundläggande information om skiljaktigheterna som påträffats i varje princip för att förståelse för deras olika avsikter ska byggas upp för läsaren. Därefter ställdes förutsättningarna i de olika regelverken emot varandra och presenteras som skillnader mellan regelverken. Varje ämnesrubrik i uppsatsens empiriska kapitel avslutas med en tabell där skillnaderna i de olika regelverken kortfattat presenteras.

Därefter började arbetet med att forma teorikapitlet genom att ta upp relevant teori med syfte att vara ett stöd vid tolkningen av de skillnader som framkommit. Den teori som valdes ut som viktig för denna studie har presenterats i detta avsnitt. Centrala begrepp ifrån olika teorier har varit resultatmanipulation, värderelevans samt jämförbarhet och bedömningar. En avsikt med jämförelserna av regelverken var att undersöka om nyttan med en frivillig övergång till IFRS kan överstiga krångligheten. Genom att studera skillnaderna i regelverken samt tolka dessa utifrån ovan nämnda begrepp är avsikten att studien ska utgöra ett stöd för företag som överväger att övergå till att redovisa enligt IFRS ifrån nationella regelverk.

Följande modell har därmed använts vid tolkningen av studiens resultat:



Figur. Tolkningsmodell (framställd av studiens författare).

4 Empiri

Empirikapitlet i denna uppsats är uppställt utefter de olika principer som valts ut. Dessa är de som bedömts ha mest betydande skillnader för onoterade företag som har utländska dotterbolag vid upprättande av koncernredovisning. Principerna behandlar koncernredovisning, varulager, materiella anläggningstillgångar, låneutgifter, ersättning till anställda, immateriella tillgångar, finansiella instrument samt effekter av ändrade valutakurser och presenteras i kapitlet i nämnd ordning. Kapitlet startar med disposition och textkällor.

4.1 Disposition och textkällor

4.1.1 Disposition

Empirikapitlet är indelat i olika mellanrubriker för att få en överskådlig struktur på kapitlet. De olika jämförelserna som presenteras i empirin är uppdelade i de egenheter som upptäckts i de olika redovisningsregelverken under respektive standard/kapitel i var sin mellanrubrik. I IFRS förekommer principen vilken benämns IFRS eller IAS, följt av det nummer i ordningen standarden har medan K3 är indelat i olika kapitel i BFNAR's rekommendationer. Därefter följer en mellanrubrik där bestämmelserna jämförts och ställts emot varandra samt ytterligare en rubrik med en kort förklaring då specifika regler gäller i juridisk person, det vill säga i moderbolaget i detta fall. Varje reglering avslutas med en tabell, som framställts av studiens författare, där de skillnader som uppmärksammats kortfattat specificeras.

4.1.2 Textkällor

Samtlig empiri är framtagen genom sökningar i de olika standarderna i IFRS samt kapitlen i K3 genom FAR online. BRNAR 2012:1 Årsredovisning och koncern-redovisning (K3) är den rekommendation som använts för K3. Här följer hela regel-verket med samtliga kapitel för upprättande av koncernredovisning och årsredovisning i K3. Standarderna i IFRS har undersökts genom att söka fram varje separat standard som valts ut, exempelvis IFRS 10 och IAS 2. I IFRS har standarderna radats upp i punkt-form. Även K3 är uppställt i punkter men har tillägg av kommentarer och lagtext. Principerna som valdes ut lästes igenom och det viktigaste plockades därefter ut och sammanställdes i empiripresentationen nedan. Det innebär att flera punkter har dragits ihop vid presentationen samt att även kommentarer i K3 har använts i vissa fall, för att sammanställas i relativt korta stycken. Jag bedömde därför att det hade blivit alltför rörigt för läsaren om källor till samtliga punkter och kommentarer tagits upp i avsnittet och lämnar därför för den nyfikne att själv söka i de officiella regelverken. Därmed finns inga specifika källor till varje punkt som använts ur standarderna i IFRS respektive kapitlen i K3, i empiriframställningen nedan.

4.2 Koncernredovisning

Koncerner uppstår när ett företag blir moderbolag och innefattar moderföretaget samt dess dotterföretag. Koncernredovisning är en samlad redovisning i en sammanställning av samtliga finansiella rapporter från de bolag som ingår i en koncern. Redovisningen ska upprättas av moderbolaget som om det vore en enhet. Det innebär att samtliga interna transaktioner ska bortjusteras.

Syftet med dessa principer angående koncernredovisning är att fungera som en vägledning för hur koncernredovisning ska utformas och upprättas.

4.2.1 IFRS 10

Standarden IFRS 10 ska användas om ett företag har det bestämmande inflytandet över ett eller flera andra företag. Definitionen av bestämmande inflytande förekommer som ett eget avsnitt i IFRS 10 och återfinns under punkt 5-9 i denna standard. Här tas upp att en investerare som har det bestämmande inflytandet över ett företag är moderföretag i en koncern. Detta bestämmande inflytande bestäms av olika förutsättningar och exempel på dessa förutsättningar är att investerare ska ha inflytande över företaget samt över den rörliga avkastning som denne har eller har rätt till som en följd av sitt engagemang. Då gemensamt inflytande föreligger ska var och en redovisa sina andelar av företaget.

I en bilaga till IFRS 10 återfinns en kortfattad definition av bestämmande inflytande av ett investeringsobjekt:

> ”En investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när investeraren exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen genom sitt inflytande över investeringsobjektet.” (IFRS 10, bilaga A).

Principens beskrivning av inflytande återfinns under punkt 10-14 varpå förklaringar av avkastning följer samt kopplingarna mellan dessa två begrepp. Inflytande benämns som en rättighet att styra den del av verksamheten som påverkar avkastningen. Endast en investerare kan ha det bestämmande inflytandet över ett investeringsobjekt och således vara moderbolag i en koncern. Bestämmande inflytande följer inte med beslutsbefogenheter. Avkastningen varierar beroende på dotterbolagets resultat.

IFRS kräver att redovisningen för de företag som följer denna standard upprättar redovisningen enligt dessa regler. Detta innebär att två redovisningar ska upprättas, en för koncernen och en för moderbolaget. Koncernens redovisning ska upprättas i enlighet med IFRS 10 och standarderna i IFRS i sin helhet men med tilläggen som finns i rekommendationerna RFR 1.

4.2.2 K3 kapitel 9

Koncernredovisning upprättas enligt K3 om ett bolag äger mer än hälften av samtliga röster i ett annat företag eller om dessa innehas genom avtal. Företaget kan även äga andelar som ger rätten till det bestämmande inflytandet eller att detta föreskrivs genom bolagsordning eller dylikt. Detsamma gäller även om företaget har rätten att styra över

hälften av vilka ledamöter som ingår i det andra företagets ledningsgrupp. Dessa förutsättningar gäller även i de fall som moderbolaget tillsammans med dotterbolag, alternativt att dotterbolag enskilt eller i förening med andra dotterbolag, inom koncernen omfattas av något av dessa direktiv.

I K3 ges bestämmande inflytande definitionen:

> ”Bestämmande inflytande (…) innebär en rätt att utforma ett annat företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.” (BFNAR 2012:1, 9.2).

Med andra ord betyder bestämmande inflytande enligt definitionen i K3 att ett företag innehar en rättighet till att formulera strategier i ett annat företag för att kunna skapa sig ekonomiska fördelar ifrån detta.

4.2.3 Skillnader IFRS och K3

Den centrala skillnaden ligger därmed i begreppet bestämmande inflytande. I IFRS ligger störst fokus på rätten till avkastning i ett annat företag medan K3 istället anger det som att genom att kunna styra hur företagets strategier ska se ut kan ekonomiska fördelar skapas.

4.2.4 Juridisk person

Moderbolagets redovisning ska vid koncernredovisning enligt IFRS följa RFR 2 vars råd är anpassade till ÅRL, vilket innebär IFRS inklusive justeringar.

KONCERNREDOVISNING	IFRS	K3
Bestämmande inflytande	Fokus på rätten till avkastning i annat företag.	Fokus på att styra över annat företags strategier för att skapa ekonomiska fördelar.

Tabell 2. Skillnader mellan IFRS 10 och K3 kapitel 9 – Koncernredovisning.

4.3 Varulager

Rekommendationerna som behandlar varulager avser att vägleda hur värdering av varulager ska ske. Varulager omfattas av omsättningstillgångar som ska säljas i verksamheten och inkluderar även tillgångar som ingår i tillverkningsprocesser. Arbeten som pågår för annans räkning samt finansiella instrument ingår inte i dessa rekommendationer utan behandlas i andra avsnitt i regelverken.

Värdering är möjlig att göra till *anskaffningsvärde*, *nettoförsäljningsvärde* och *verkligt värde*. Med anskaffningsvärde menas det belopp som en tillgång har kostat företaget att förvärva eller tillverka. Nettoförsäljningsvärde är det värde som kvarstår efter beräknat försäljningsvärde av tillgången minskat med försäljningskostnader. Ett uppskattat marknadspris om försäljning av en tillgång skulle ske vid aktuell tidpunkt är det som kallas verkligt värde.

Värdering ska ske enligt *lägsta värdets princip* vilket kan förkortas LVP. Detta innebär att värdering sker till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska det antas att de varor som först inkom till lagret är de som säljs först. Principen kallas *först-in-först-ut* och kan förkortas FIFU.

4.3.1 IAS 2

Från denna standard utesluts lager som kan hänföras till jord- och skogsbruk vilket istället regleras i IAS 41 och den är heller inte tillämplig på lager som innehas av råvarumäklare.

Värderingar av varulager ska följa LVP. IAS 2 anger att anskaffningsvärdet för tillgångar ska följa FIFU och ska inkludera tre olika kostnadstyper vilka är inköpskostnader, tillverkningskostnader och andra kostnader. I inköpskostnader ingår samtliga kostnader som direkt kan hänföras till inköpet av tillgången med avdrag för handelsrabatter. Kostnaderna kan vara i form av exempelvis inköpspris, tullavgifter och skatter samt transportkostnader.

Tillverkningskostnader är kostnader som direkt kan sammankopplas med en tillverkad vara men även fasta och rörliga kostnader som kan hänföras till tillverkningsprocessen vilka ska fördelas på färdiga varor. Det innebär att IFRS inkluderar indirekta omkostnader i de fasta och rörliga kostnaderna som uppstår i samband med tillverkningen av färdiga enheter. I fasta kostnader ska bland annat avskrivning och underhåll av fabriksbyggnad samt administrationskostnader räknas in. I de rörliga kostnaderna ska kostnader som förändras beroende på tillverkningsvolym inräknas, exempelvis indirekta material- och lönekostnader. De rörliga kostnaderna baseras på verkligt utfall medan de fasta kostnaderna bygger på förväntade belopp för genomsnittlig tillverkningskapacitet.

Andra kostnader är det sista kostnadsslaget som ska inräknas i anskaffningsvärdet för en enhet och innefattar speciella nödvändiga kostnader som uppstått för att frambringa varan. Kostnader som anses onormala för tillverkningen i form av bland annat högre arbets- och lagringskostnader än normalt ska därmed inte inräknas i anskaffningsvärdet. Inte heller administrativa kostnader och försäljningskostnader ska inräknas.

Nettoförsäljningsvärdet är det värde som ska jämföras med anskaffningsvärdet. IAS 2 anger att detta värde inte får överstiga det värde som beräknas inflyta vid framtida försäljning. Det innebär att nedskrivning av varor ska göras då detta anses relevant och lagervärdet ska skrivas ned på varje enhet men kan även tillåtas på viss produkttyp. Material som ingår i tillverkningsprocessen för tillverkade varor ska inte skrivas ned under anskaffningsvärdet.

4.3.2 K3 kapitel 13

Varulager värderas enligt K3 utefter LVP och anskaffningsvärdet ska följa FIFU-principen. Vid beräkning av anskaffningsvärde ska utgifter för inköp och tillverkning räknas in. I tillverkningskostnaderna ska indirekta kostnader ingå som avser en betydlig andel av den totala kostnaden för tillverkningen av en enhet alternativt att kostnaden ska vara betydande för företaget. Indirekta kostnader tillåts att inräknas om de anses utgöra

en skälig del i tillverkningsprocessen och ska då uppges i not i de finansiella rapporterna. Exempel på vad detta kan bestå i är räntekostnader som direkt kan hänföras till skuld som använts för att finansiera tillverkningen. De indirekta kostnader som inte inräknas i anskaffningsvärdet ska istället kostnadsföras på aktuellt räkenskapsår.

Vid fastställande av nettoförsäljningsvärdet enligt K3 ska avdrag från varulagrets värde göras med hänsyn till värdeminskning vilket kallas inkurans. Dessa värdeminskningar kan bero på att varor blivit skadade, omoderna eller på något annat sätt kan anses svårsålda. Detta avdrag som görs kallas därmed *inkuransavdrag*. K3 anger schablonmetoder för framräkning av detta avdrag i form av en för företaget framräknad inkuranstrappa som baserar en schablonmässig värdering på verklig inkurans.

4.3.3 Skillnader IFRS och K3

Värdering av varulager enligt IFRS ger ett snävare användningsområde än vad K3 gör då IAS 2 exkluderar värdering av vissa poster som värderas till verkligt värde.

Varulagret kan värderas på olika sätt men gemensamt för båda regelverken är att principen värdering till anskaffningsvärde dominerar. Definitionen av anskaffningsvärde sammanfaller men skillnaden ligger i hur man värderar egentillverkade tillgångar. Enligt IFRS ska indirekta tillverkningskostnader räknas in i anskaffningsvärdet medan dessa kostnader ska kostnadsföras direkt i resultaträkningen enligt K3 men tillåts under vissa omständigheter att aktiveras.

Både IFRS och K3 anger att varulager ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet och principen kallas för lägsta värdets princip. Nettoförsäljningsvärdet ska skrivas ned till det värde som beräknas inflyta vid försäljning och häri består skillnaden. Beräkningen av nedskrivningen enligt K3 görs genom en schablonregel där en inkuranstrappa används vid framräkning av nettoförsäljningsvärdet. Här finns skattemässiga kopplingar då avdraget ska följas åt i redovisningen och deklarationen. IFRS innehåller inga schablonregler utan individuella bedömningar styr nedskrivningarna. I de fall som det beräknas att värdet ökat efter nedskrivning ska det nedskrivna beloppet återföras enligt IFRS. Det finns ingen sådan regel i ÅRL och K3.

VARULAGER	IFRS	K3
Egentillverkade tillgångar	Indirekta tillverkningskostnader ska räknas in i anskaffningsvärdet.	Indirekta tillverkningskostnader ska kostnadsföras men får under vissa omständigheter aktiveras.
Nettoförsäljningsvärde	Individuella bedömningar vid nedskrivning av nettoförsäljningsvärdet. Vid ökning av tillgångs värde som tidigare nedskrivits ska återföring ske.	Schablonregel används vid nedskrivning med hjälp av en inkuranstrappa. Avdraget ska följas åt i redovisning och deklaration.

Tabell 3. Skillnader mellan IAS 2 och K3 kapitel 13 – Varulager.

4.4 Materiella anläggningstillgångar

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar vars syfte är att tjäna till upprepad användning i företaget. Här innefattas varor och tjänster som innehas för produktions- eller distributionsändamål, uthyrning eller har administrativa avsikter. Det som är mest centralt angående materiella tillgångar är hur de ska värderas samt hur värdet ska justeras.

Anskaffningsvärdet ska innefatta samma typ av kostnader som beskrivits ovan i samband med varulager. För materiella anläggningstillgångar ingår kostnader som är direkt hänförliga till anskaffningen, exempelvis monteringskostnader.

4.4.1 IAS 16

Första gången en materiell anläggningstillgång värderas ska detta ske till anskaffningsvärdet. Efter den första värderingen får företagen välja att värdera enligt två olika metoder nämligen till fortsatt anskaffningsvärde eller enligt *omvärderingsmetoden*. Om metoden för anskaffningsvärde väljs ska hänsyn tas till ackumulerade avskrivningar samt nedskrivningar. Omvärderingsmetoden påminner om värdering till verkligt värde men kräver inte att omvärdering görs lika ofta som värdering till verkligt värde kräver. Istället ska tillgångar värderas om i den takt som värdeförändringar uppstår. Även vid denna metod ska hänsyn tas till ackumulerade av- och nedskrivningar. Om omvärderingsmetoden används ska detsamma gälla för samtliga av företagets materiella anläggningstillgångar som hör till samma tillgångsgrupp, det vill säga har samma karaktär.

Avskrivning av materiella tillgångar ska enligt IAS 16 ske på tillgångars separata delar. Beräkningarna ska utföras planmässigt över tillgångarnas ekonomiska livslängd och ska redovisas i resultatet. Nedskrivningsbehovet ska prövas och om värdeminskning föreligger ska materiella tillgångar skrivas ned i enlighet med en separat standard, IAS 36.

4.4.2 K3 kapitel 17

K3 gör skillnad på första gången en materiell anläggningstillgång värderas och fortsatt värdering men i båda fallen ska anskaffningsvärdet ligga till grund för värderingen. Med det menas att vid första värderingstillfället ska hänsyn tas till de kostnader som kan hänföras till anskaffningen av tillgången. Vid resterande värdering ska utgångspunkten ligga i det senaste bokförda värdet med hänsyn till avskrivningar respektive komponentavskrivningar. De senast nämnda ska användas i de fall som en tillgångs komponenter har olika långa nyttjandeperioder och har därmed betydelse för beräkning av tillgångens värde. Därför ska avskrivning göras på separata komponenter i den materiella tillgången.

Det bokförda värdet ska med hänsyn till årets avskrivningar prövas på balansdagen. Om detta värde överstiger det framräknade ska tillgången skrivas ned. Hur nedskrivningen ska gå till behandlas i ett separat kapitel i K3. Om en tillgång däremot skulle öka i värde och om detta värde anses bestående får uppskrivning av den materiella tillgången ske med högst mellanskillnaden. Uppskrivning är endast tillåtet i aktiebolag och ekonomiska föreningar då uppskrivningsbeloppet ska bokas mot det bundna egna

kapitalet i den juridiska personen. Tillgångens skattemässiga värde ska inte ändas vid en uppskrivning vilket oftast medför att en uppskjuten skatteskuld uppkommer i samband med detta.

4.4.3 Skillnader IFRS och K3

Värdering av materiella anläggningstillgångar görs enligt IFRS antingen med anskaffningsvärde- eller omvärderingsmetoden men i K3 får värdering endast ske till anskaffningsvärde. Enlig IFRS är anskaffningsvärdet det som används vid värderingen av en tillgång vid förvärvet eller tillverkningen men efter detta tillåter IFRS en omvärdering av tillgången till marknadsvärde genom löpande omvärderingar.

K3 tillåter både nedskrivningar och uppskrivningar av materiella anläggningstillgångar medan IFRS endast tillåter nedskrivningar. IFRS tillåter att omräkningsmetoden används medan K3 istället tillåter uppskrivning. Skillnaden mellan dessa beräkningar är att omräkningsmetoden ligger närmare verkligt värde i och med att omräkning sker kontinuerligt, dock inte lika ofta som vid verkligt värde. Uppskrivning är också en värdering till marknadsvärde men det görs inte med en kontinuitet utan vid enstaka tillfällen.

4.4.4 Juridisk person

Moderbolagets redovisning enligt RFR 2 vid IFRS-tillämpning och K3 om detta regelverk valts är i sin helhet lika. Det finns kopplingar till beskattning samt omvärdering av materiella tillgångar tillåts inte i något av regelverken.

MATERIELLA ANLÄGGNINGS-TILLGÅNGAR	**IFRS**	**K3**
Värdering	Anskaffningsvärdesmetod eller omvärderingsmetod får användas.	Endast anskaffningsvärdesmetod får användas.
Värdeförändringar	Om omvärderingsmetoden används ska kontinuerliga omvärderingar ske till marknadsvärde. Finns ingen uppskrivning.	Uppskrivning till marknadsvärde tillåts vid enstaka tillfällen.

Tabell 4. Skillnader mellan IAS 16 och K3 kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar.

4.5 Låneutgifter

Definitionen av låneutgifter är den kostnad som ett företag har för att låna kapital. Dessa utgifter kan vara räntor och kostnader i form av effektiva ränteutgifter, räntor i form av leasingkostnader samt valutakursdifferenser som uppstår i samband med omräkningen av lån i utländsk valuta.

Låneutgifter kan i vissa fall hänföras till en *kvalificerad tillgång*. Med det menas en tillgång som har till syfte att antingen användas i företaget eller säljas samt har en lång konstruktionstid innan färdigt skick.

4.5.1 IAS 23

Enligt IFRS ska låneutgifter redovisas på olika sätt beroende på vad utgiften kan hänföras till. Har kostnaden uppkommit i samband med en nödvändig finansiering av ett inköp eller tillverkning av en kvalificerad tillgång ska denna kostnad aktiveras. Med det menas att låneutgiften ska räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. IFRS gör skillnad på dessa nödvändiga lånekostnader och kostnader som hade kunnat undvikas. I den sistnämnda situationen där kostnaden inte varit nödvändig för anskaffningen ges valet att antingen aktivera låneutgiften eller kostnadsföra den. Övriga låneutgifter ska redovisas som kostnad och därmed påverka resultatet.

Låneutgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska börja aktiveras då utgifterna skaffas och därmed påverkar företaget. Kravet är även att aktiviteter för den kvalificerade tillgångens färdigställande ska pågå. Vid längre avbrott i utfört arbete med tillgången ska ett uppehåll i aktiveringen ske.

4.5.2 K3 kapitel 25

Huvudregeln i ÅRL är att låneutgifter kostnadsförs i resultaträkningen på aktuell period. Dock erbjuder K3 valmöjligheten att aktivera låneutgifter till hänförd tillverkning av kvalificerad tillgång vilket i detta fall ska lämnas upplysning om i not i koncernredovisningen.

K3 anger att ett specifikt syfte med ett kapitallån ska föreligga och vara kopplat till inköp eller produktion av en kvalificerad tillgång för att denna utgift ska få aktiveras.

4.5.3 Skillnader IFRS och K3

Den största skillnaden mellan dessa regelverk är att enligt huvudregeln i K3 ska samtliga låneutgifter bokföras som kostnader. Enligt IFRS ska skillnad göras på låneutgifter som är hänförliga till inköp eller produktion av en kvalificerad tillgång och övriga låneutgifter. IFRS skiljer även på nödvändiga och övriga lånekostnader som uppstår i samband med inköp eller konstruktion av en kvalificerad tillgång. De nödvändiga låneutgifterna har som krav att inräknas i anskaffningsvärdet medan de övriga tillåts att inräknas. K3 tar endast upp specificerade låneutgifter i detta sammanhang och tillåter en aktivering av dessa nödvändiga kostnader.

4.5.4 Juridisk person

I K3 ges möjligheten att välja om lånekostnaderna ska räknas in i anskaffningsvärden eller om de ska belasta resultatet. Om aktivering väljs får den juridiska personen ändå välja att kostnadsföra dem, vilket innebär skattelättnader för moderföretaget. Även RFR 2 tillåter att låneutgifter redovisas på olika sätt i de olika redovisningarna.

LÅNEUTGIFTER	IFRS	K3
Nödvändiga låne-kostnader vid kvalificerade tillgångar	Ska inräknas i anskaffningsvärdet.	Huvudregel att låneutgift redovisas som kostnad men tillåter aktivering.
Övriga lånekostnader vid kvalificerad tillgång	Tillåter aktivering.	Ska kostnadsföras.

Tabell 5. Skillnader mellan IAS 23 och K3 kapitel 25 – Låneutgifter.

4.6 Ersättning till anställda

All ersättning som företag lämnar till anställda för utförda tjänster ryms under rekommendationerna för ersättning till anställda. De olika typer av ersättning som finns delas in i fyra olika kategorier vilka är kortfristiga, ersättning efter avslutad anställning, övriga långfristiga samt ersättning vid uppsägning. De kortfristiga är ersättningar som ska betalas ut till anställda för utförda tjänster inom ett år ifrån utförd tjänst som exempelvis lön, sociala avgifter samt vinstandelar som utbetalas inom ett år. Övriga vinstandelar räknas till långfristiga ersättningar till anställda medan ersättning vid uppsägning rör sig om engångsbelopp i samband med uppsägning. Ersättning efter avslutad anställning är den post som skiljer sig mest mellan olika länder. Posten omfattar bland annat pensionsersättningar och livförsäkringar och skillnaderna beror på att dessa ofta utformats efter nationella politiska regler och traditioner.

Med diskontering menas en beräkning av ett nuvärde på in- och utbetalningar som ska inträffa i framtiden. *Diskonteringsränta* är den räntesats som ska användas vid beräkning av förmånsbestämda planer.

4.6.1 IAS 19

I IAS 19 indelas ersättning till anställda i de fyra kategorier som beskrivits ovan. Den kategori som är aktuell vid en jämförelse mellan de olika regelverken är ersättning efter avslutad anställning vid redovisning av pensioner av ovan nämnd anledning. Redovisningen av pensionsplaner delas in i *avgiftsbestämda planer* och *förmånsbestämda planer*. De avgiftsbestämda är pensionsutfästelser som företaget betalar till en fond i ett separat företag och förbinder sig inte till ytterligare förpliktelser ifall fondens värde skulle ändras. Dessa utgör därför ingen svårighet för företaget som ska redovisa pensionen utan företaget redovisar det belopp som är aktuellt för perioden.

Svårigheten ligger istället i de förmånsbestämda planerna. Dessa är övriga pensionsplaner som företaget förbundit sig till att betala till förmån för de anställdas framtida pension. Planen är ofta förknippad med villkor som bestämmer hur stor den framtida ersättningen ska vara varför svårigheten ligger i att bestämma vilket belopp som ska redovisas i de finansiella rapporterna. Utbetalning sker ofta till utomstående fondinstitut vilket innebär att värdeförändringar kan uppstå. Det utgör ytterligare en svårighet och risk för företaget. Noggranna beräkningar måste därför göras för att ett rättvisande belopp ska kunna redovisas och det är inte säkert att det redovisade beloppet överensstämmer med utbetalt belopp. Beloppet ska därmed uppskattas och hänsyn ska även tas till en marknadsmässig diskonteringsränta.

4.6.2 K3 kapitel 28

K3 följer samma ersättningsindelning som IAS 19 gör vid ersättning till anställda och delar även in kategorin ersättning efter avslutad anställning i avgiftsbestämd plan och förmånsbestämd plan. Dock erbjuds en valmöjlighet i hur redovisning av de förmåns-bestämda planerna ska ske. K3 tillåter att redovisningen av förmånsbestämda planer till fullo följer IAS 19 men erbjuder även ett förenklingsregelverk. Dessa förenklingar avser redovisning av pensioner och innefattar de fall som premie eller förpliktelse betalas vilket då får redovisas på samma sätt som en avgiftsbestämd plan.

K3 tillåter även att pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag i koncern-redovisningen redovisas på samma sätt som sker i dotterbolagets årsredovisning.

4.6.3 Skillnader IFRS och K3

De avgiftsbestämda planerna är de lagstadgade pensionerna och dessa påverkas inte av de internationella reglerna i IFRS utan de betydande skillnader mellan IFRS och nationella regler är pensionsåtaganden som ligger utanför den lagstadgade, nämligen förmånsbestämda. Komplexiteten i att redovisa denna post ligger i osäkerheten av det belopp som ska redovisas i de finansiella rapporterna vid förmånsbestämda fond-placeringar.

Företaget som åtagit sig förmånsbestämda planer ska enligt IFRS uppvisa en väsentlig kostnad för perioden med hänsyn till de risker som medföljer planen, i form av exempelvis underskott eller överskott i kapitalavkastning, vilket innebär att redovisat belopp kan skilja sig ifrån utbetalt belopp. K3 tillåter att samtliga pensionspremier be-handlas som avgiftsbestämda planer och redovisningen ska i detta fall spegla faktisk utbetalning.

I K3 behöver ingen omräkning ske av utländska dotterföretags pensionsförpliktelser medan IFRS inte nämner utländska dotterbolag alls i denna standard. Det innebär att de förpliktelser som uppstår i utländska dotterbolag ska beräknas på samma sätt som övriga koncernbolags förpliktelser enligt IFRS.

4.6.4 Juridisk person

Undantag från reglerna i IAS 19 finns för moderbolagets redovisning enligt både K3 och RFR 2 för att skattemässiga avdrag till följd av förmånsbestämda planer ska kunna tillämpas. I båda regelverken finns möjligheten att redovisa enligt IFRS i koncernen men följa förenklingsregler i moderbolagets redovisning.

ERSÄTTNING TILL ANSTÄLLDA	**IFRS**	**K3**
Förmånsbestämda planer	Individuella beräkningar av pensionsåtaganden med hänsyn till diskonterings-ränta.	Får redovisas i enlighet med IAS 19 eller som avgiftsbestämda planer.

Pensionsförpliktelser i dotterbolag	Räknas om enligt IAS 19.	Kräver ingen omräkning.

Tabell 6. Skillnader mellan IAS 19 och K3 kapitel 28 – Ersättning till anställda.

4.7 Immateriella tillgångar

En immateriell tillgång är per definition en icke-monetär tillgång som inte antar någon fysisk form men som ska kunna definieras. Icke-monetära tillgångar är alla tillgångar som inte är monetära vilket omfattar kontanta medel och tillgångar som kan omvandlas till bestämda eller fastställbara kontanta medel. Övriga tillgångar ryms därmed under begreppet icke-monetära tillgångar. Att en tillgång är definierbar innebär att tillgången kan avskiljas från företaget eller är kopplad till en juridiskt bindande rättighet.

I regelverken skiljs det på immateriella tillgångar och finansiella tillgångar. Exempel på immateriella tillgångar är forsknings- och utvecklingskostnader, patent, varumärken, hyresrätter och goodwill.

4.7.1 IAS 38

Standarden IAS 38 behandlar immateriella tillgångar men vissa immateriella tillgångar undantas från denna standard på grund av att de omfattas av någon annan standard. Goodwill är ett sådant undantag.

En immateriell tillgång kan anskaffas på olika sätt, till exempel via separat förvärv, rörelseförvärv eller intern upparbetning. Internt upparbetade immateriella tillgångar kan indelas i en forskningsfas och i en utvecklingsfas. Om faserna inte går att urskilja ska samtliga av dessa kostnader inräknas i forskningsfasen. Vilken fas kostnaderna tillhör har betydelse för hur de ska redovisas. De kostnader som uppstår under en forskningsfas får inte redovisas som en immateriell tillgång eftersom det inte går att påvisa att detta kommer leda till ekonomiska fördelar i framtiden utan ska redovisas i resultatet direkt. De kostnader som uppkommer under en utvecklingsfas ska i de finansiella rapporterna tas upp som en immateriell tillgång om vissa krav är uppfyllda. Kraven som ställs är att tillgången kan och ska färdigställas med syfte att användas eller säljas samt företaget ska visa hur tillgången kommer att leda till ekonomiska fördelar för företaget.

Värderingen av en immateriell tillgång ska vid första värderingstillfället göras enligt anskaffningsvärdet med hänsyn till kostnader som kan hänföras till anskaffningen. En internt upparbetad immateriell tillgång ska därmed inkludera utgifter som uppstått i samband med framtagandet men utesluta sådana kostnader som har redovisats i resultatet. Dessa får aldrig ingå i anskaffningsvärdet.

Efter första värderingstillfället ska ett val göras mellan värdering till anskaffningsvärde eller användning omvärderingsmetoden. Vid omvärderingsmetoden utförs kontinuerliga beräkningar av tillgångens marknadsvärde medan vid värdering till anskaffningsvärde tas hänsyn till ackumulerade av- och nedskrivningar. Den metod som används ska tillämpas på samtliga tillgångar av samma slag.

Genom noggranna prövningar får nyttjandeperioden av immateriella tillgångar fastställas till bestämd eller obestämd. Systematiska avskrivningar ska ske på de tillgångar som har en bestämd nyttjandeperiod medan de som har en obestämd inte ska skrivas av.

4.7.2 K3 kapitel 18

De allmänna råden i detta kapitel tar upp olika sätt för hur en immateriell tillgång kan anskaffas och den viktigaste i detta sammanhang är den internt upparbetade. När en sådan immateriell tillgång föreligger i företaget har de till val att redovisa utgifter i och med den internt upparbetade immateriella tillgången enligt antingen kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Om kostnadsföringsmodellen väljs ska samtliga utgifter som uppkommer, i samband med att den internt upparbetade immateriella tillgången tas fram, kostnadsföras i takt med utgifternas uppkomst. Om istället aktiveringsmodellen används ska arbetet med framtagandet indelas i forsknings- respektive utvecklingsfas. Redovisningen av kostnaderna då denna modell används sker på samma sätt som i IFRS.

Första gången en immateriell tillgång värderas ska det ske till anskaffningsvärdet. Fortsatt värdering ska även den ske till anskaffningsvärdet med hänsyn till ackumulerade av- och nedskrivningar samt uppskrivningar. Immateriella tillgångar anses ha en bestämd nyttjandeperiod på högst fem år och ska skrivas av systematiskt. Uppskrivning tillåts om tillgången har ett avsevärt högre bestående värde än det bokförda värdet vilket då i detta fall ska justeras med högst mellanskillnaden.

4.7.3 Skillnader IFRS och K3

K3 ger två valmöjligheter vid redovisning av internt upparbetade immateriella tillgångar. Det kan väljas att följa IFRS som separerar forskningsutgifter och utvecklingskostnader. Detta innebär att forskningskostnader redovisas som kostnad i resultaträkningen medan utvecklingskostnader ska aktiveras och tas därmed upp som tillgång i balansräkningen. Det andra alternativet är att kostnadsföra samtliga av dessa utgifter direkt när de uppkommer. En annan skillnad är att K3 inte tillåter värdering till marknadsvärde utan värdering ska ske till anskaffningsvärdet som den ständiga utgångspunkten med hänsyn till av- och nedskrivningar. Dock tillåts uppskrivningar i K3 vilket inte nämns i IFRS. Istället får ett val göras om värdering ska ske till anskaffningsvärde eller enligt omvärderingsmetoden enligt IFRS, vilken innebär att tillgångens värde justeras kontinuerligt vid behov.

Rekommendationerna i K3 utgår ifrån att immateriella tillgångar har en bestämd nyttjandeperiod, vilken kan uppgå till högst fem år och ska skrivas av systematiskt, till skillnad från IAS 38. IFRS gör en indelning på immateriella tillgångar med obestämd samt bestämd nyttjandeperiod där de med obestämd inte ska skrivas av alls och på de med bestämd ska avskrivning ske. Detta ska liksom i K3 göras systematiskt men det finns ingen maxgräns på avskrivningstid för de tillgångar som har bestämda nyttjandeperioder i IFRS.

4.7.4 Juridisk person

Lättnadsregler för juridiska personer finns i både tilläggsrekommendationerna till IFRS, RFR 2, och i K3 över aktiveringsmodellen på grund av beskattningskopplingarna. Det innebär att aktiveringsmodellen ska användas i koncernredovisningen hos IFRS-företag respektive i K3-företag om detta val tagits men det får trots detta enligt RFR 2 och K3 väjas att istället kostnadsföra utgifterna i moderbolaget.

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	IFRS	K3
Internt upparbetade	Separerar på forsknings-kostnader vilka ska kostnadsföras, och utvecklingskostnader som ska ingå i anskaffnings-värdet.	Får välja att separera på forsknings- och utvecklingskostnader eller att kostnadsföra samtliga av dessa utgifter direkt.
Värdering	Får värderas utifrån anskaffningsvärde eller enligt omvärderings-metoden. Uppvärdering finns ej.	Ska värderas utifrån anskaffningsvärde. Får uppvärderas vid enstaka tillfällen.
Nyttjandeperiod	Obestämd eller bestämd.	Bestämd.
Avskrivning	Obestämd ska inte skrivas av. Bestämd ska skrivas av systematiskt utan maxtid.	Ska skrivas av systematiskt på högst fem år.

Tabell 7. Skillnader mellan IAS 38 och K3 kapitel 18 – Immateriella anläggningstillgångar.

4.8 Finansiella instrument

Finansiella instrument avser tillgångar och skulder av finansiell karaktär, egetkapital-instrument samt derivatinstrument. För samtliga av dessa ligger ett avtal till grund för det finansiella instrumentet. Egetkapitalinstrument är en rättighet till skillnaden som uppstår mellan en tillgång och en skuld i ett företag. Ett derivatinstrument är ett terminsavtal, det vill säga att det kommer regleras i framtiden. Det ska ha ingåtts utan eller med en liten investering samt innebära värdeförändringar som baseras på någon annan variabel och har inget eget värde.

Vid värdering av finansiella instrument indelas instrumenten i fyra olika typer i de principer där verkligt värde förekommer som en tillåten värderingsform. Värdering via resultat är en av typerna och omfattar finansiella tillgångar och skulder som är avsedda att användas för handel i företaget samt derivatinstrument. En annan kategori behandlar investeringar som hålls till förfall vilket innebär finansiella tillgångar med betalningar som har en bestämd förfallotidpunkt och avses samt kan behållas tills de förfaller. Ytterligare en värderingstyp är kund- och lånefordringar och avser bestämda betalningar. Den sista värderingskategorin är finansiella tillgångar som kan säljas. Här samlas de tillgångar som inte tillhör någon av de övriga kategorierna.

4.8.1 IAS 39

Enligt IFRS ska en finansiell tillgång och skuld initialt värderas till verkligt värde med tillägg av transaktionskostnader i samband med anskaffningen i de fall som detta värde sammanfaller med anskaffningsvärdet. Efterföljande värderingar av finansiella tillgångar samt skulder sker på olika sätt beroende på vilken värderingskategori de tillhör och kan värderas antingen till verkligt värde eller till anskaffningsvärde.

Värdering till verkligt värde sker på de flesta av de finansiella instrument som förekommer i företaget och innefattar tillgångar och skulder som värderats till verkligt värde via resultat samt tillgångar som kan säljas. Inget avdrag ska göras för transaktionskostnader. Vinster och förluster på de tillgångar och skulder som värderas till verkligt värde via resultat ska speglas i resultatdelen i de finansiella rapporterna. Finansiella tillgångar som kan säljas ska vid uppvisad marknadsvärdeförändring redovisas i övrigt totalresultat tills avyttring då den ska överföras till resultatet.

Övriga finansiella tillgångar och skulder ska värderas till upplupet anskaffningsvärde med hänsyn till effektiv ränta. Med detta menas att värdering sker med utgångspunkt i anskaffningsvärdet vid transaktionen. Detta värde justeras med nominella återbetalningar, ackumulerade avskrivningar samt nedskrivningar med hänsyn till den effektiva räntan. Effektivitetsräntan är den räntesats som används för att räkna fram framtida belopp av inbetalningar och utbetalningar. Vinster och förluster av dessa instrument ska redovisas i resultatet vid samma period som instrumentet påverkar balansställningen.

Kontinuerliga nedskrivningstest ska göras inför varje bokslut på de finansiella tillgångar som värderas till anskaffningsvärde, upplupet anskaffningsvärde samt på tillgångar som kan säljas. Lånefordringar och kundfordringar är de finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde och omfattas av nedskrivningsbehovet. Om nedskrivning bedömts nödvändigt ska detta belasta resultatet. Övriga tillgångar som omfattas av nedskrivningsbehov utgör undantagsfall och rör onoterade kapitalinstrument vars verkliga värde inte kan fastställas samt värdeminskning av säljbara finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde.

4.8.2 K3 kapitel 11 och 12

Vid redovisning enligt K3 finns ett val att redovisa antingen enligt elfte kapitlet i BFNAR, som tar upp finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärde, eller tolfte kapitlet till verkligt värde. Anskaffningsvärdet används vid den första värderingen i båda fallen. Om företaget väljer att värdera utifrån anskaffningsvärdet i enlighet med kapitel elva i BFN's allmänna råd delas de finansiella instrumenten in i värderingskategorierna omsättningstillgångar och anläggningstillgångar samt kortfristiga och långfristiga skulder. Vid fortsatt värdering ska tillgångar som är avsedda för omsättning värderas enligt lägsta värdets princip medan anläggningstillgångar ska värderas till anskaffningsvärdet. Kortfristiga skulder värderas enligt LVP på samma sätt som omsättningstillgångar genom att befarande kundförluster inräknas i värderingen och långfristiga skulder ska värderas till anskaffningsvärdet på samma sätt som görs med anläggningstillgångar.

Nedskrivningsbehovet ska testas på varje balansdag för finansiella anläggningstillgångar och dessa ska skrivas ned om ett lägre marknadsvärde än det bokförda fastställts på balansdagen i de fall som detta värde anses bestående. Uppskrivning på finansiella anläggningstillgångar får ske vid ökat värde om detta kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare ska detta värde anses varaktigt och uppskrivning får inte ske vid varje bokslut då det skulle klassas som värdering till verkligt värde vilket inte är tillåtet enligt elfte kapitel i K3.

I det tolfte kapitlet i BFNAR delas de finansiella instrumenten in i de värderingskategorier som IFRS gör och som beskrivits ovan i bakgrunden till detta avsnitt. Första gången finansiella tillgångar och skulder ska värderas sker det till verkligt värde justerat med tillhörande transaktionskostnader. För fortsatt värdering anger kapitlet att värdering till verkligt värde får användas på derivatinstrument och på andra finansiella instrument om detta inte strider mot ÅRL. Undantagna möjligheter till värdering till verkligt värde finns uppräknade i 4 kap. 14 b § ÅRL. Exempel på dessa är finansiella tillgångar som hålls till förfall och skulder som inte utgör derivatinstrument, fordringar som inte avser handel samt andelar i dotterbolag.

Verkligt värde ska användas vid värdering av finansiella instrument som innehas för handel, med andra ord värdering via resultat, samt de som kan säljas. Huvudregeln vid värdeförändringar av verkligt värde är att de redovisas som en del av resultatet. Övriga finansiella instrument ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. Nedskrivning får göras på instrument som värderats till verkligt värde enligt kategorierna av finansiella instrument som hålls till förfall samt kundfordringar och lånefordringar.

4.8.3 Skillnader IFRS och K3

Skillnaderna i IFRS och K3 utgörs således av att enligt IFRS ska de flesta finansiella instrument värderas till verkligt värde medan i K3 får ett val göras mellan värdering till anskaffningsvärde och verkligt värde. Dock bortfaller denna valmöjlighet i verkligtvärdevärdering hos de instrument som inte överensstämmer med svensk lagstiftning. Om ett företag väljer att redovisa enligt det elfte kapitlet i K3 skiljer sig värderingen avsevärt emot IFRS och jämförelse blir svårt genom att instrumenten indelas på helt olika sätt. Finansiella instrument delas i K3 in i tillgångstyp, det vill säga om de är avsedda för omsättning eller anläggning, och skulder är indelade i korta och långa. Utifrån detta bestäms hur instrumenten ska värderas.

I IFRS och i K3's tolfte kapitel sker indelningen istället i värdering via resultat, tillgångar som kan säljas, kund- och lånefordringar samt finansiella instrument som hålls till förfall. Verkligt värde används i båda fallen på de två förstnämnda kategorierna men med en skillnad att i K3 finns undantagsregler för instrument som borttas från möjligheten till verkligtvärdevärdering på grund av anpassning till svensk lagstiftning.

Enligt anskaffningsvärdemetoden i elfte kapitlet i K3 tillåts uppskrivning om vissa krav uppfylls vilket varken förekommer i verkligtvärdemetoden i tolfte kapitlet i K3 eller i IFRS.

4.8.4 Juridisk person

RFR 2 anger att moderbolag inte behöver redovisa enligt IAS 39 på grund av närheten mellan redovisning och beskattning trots att koncernredovisningen upprättas i enlighet med denna standard. Rekommendationen hänvisar istället till att all redovisning ska ske i enlighet med ÅRL, vilket innebär att den juridiska personen ska värdera finansiella instrument utifrån de allmänna råd som ges ut i BFNAR.

FINANSIELLA INSTRUMENT	**IFRS**	**K3**
Värdering	Verkligt värde/ anskaffningsvärde.	Får välja: Anskaffningsvärdesmetoden eller Verkligt värde/ anskaffningsvärde. Vid anskaffningsvärdes-metoden tillåts uppskrivning. Vid verkligt värde tas hänsyn till svensk lagstiftning varpå inte samtliga finansiella instrument får värderas till verkligt värde.

Tabell 8. Skillnader mellan IAS 39 och K3 kapitel 11 och 12 – Finansiella instrument.

4.9 Effekter av ändrade valutakurser

Valutakurser är föremål för ständiga förändringar. Företag som har utländska dotterbolag samt om det förekommer transaktioner i utländsk valuta i företaget påverkas av dessa valutakursförändringar genom att en kursvinst eller en kursförlust uppstår. Därför ska dessa differenser finnas med i redovisningen. De finansiella rapporterna upprättas i en vald valuta och övrig valuta kallas utländsk valuta. Utländska dotterbolag och andra samarbeten som sker med utländska företag som redovisar i annan valuta samlas under benämningen utlandsverksamheter. Nettoinvestering i utlandsverksamhet är det värde som ett företag har rätt till i en tillgång som innehas av en utlandsverksamhet.

Vid omräkning av de poster som omfattas av värdeförändringar i valutakurser räknas de in i monetära och icke-monetära. De monetära omfattar likvida medel, fordringar och skulder. Materiella och immateriella anläggningstillgångar samt varulager är exempel på icke-monetära poster.

4.9.1 IAS 21

IFRS skiljer på *funktionell valuta* och *rapporteringsvaluta*. Företagen tillåts att välja fritt vilken valuta de vill använda som den funktionella och denna får ändras. Den valutan som väljs är ofta den som till störst del används vid handel i företaget och faktorer som kan styra avgörandet av vilken valuta som används kan exempelvis vara huvudsakliga intäkter, kostnader eller finansieringsmedel. Rapporteringsvaluta är den valutan som koncerners finansiella rapporter upprättas i och oftast används moderbolags

funktionella valuta även som rapporteringsvaluta. Övrig valuta är därmed utländsk valuta.

Omräkning av poster i utländsk valuta ska ske till den funktionella valutan i respektive koncernbolag och olika växelkurser används beroende på vilken post det gäller. Monetära balansposter ska omräknas till den växelkurs som råder på balansdagen medan icke-monetära poster ska räknas om till den valutakurs som gällde vid värderingstidpunkten. Denna tidpunkt kan utgöras av dagen för värdering vid anskaffningsvärde respektive värderingsdagen vid verkligtvärdevärdering. Differenser som uppkommer till följd av dessa valutaförändringar ska redovisas i periodens övriga totalresultat. Begreppet innebär att en komponent i resultaträkningen påverkas.

Kursvinster och kursförluster till följd av nettoinvesteringar i utlandsverksamhet ska redovisas i det koncernbolag till vilket vinsten eller förlusten kan hänföras. På samma sätt behandlas avyttring av utlandsverksamhet. Dessa valutakursförändringar ska redovisas i totalresultatet, en komponent i eget kapital. Vid avyttring av en investering eller ett dotterföretag ska ackumulerade kursdifferenser överföras till resultatet av denna avyttring. Anledningen till att dessa valutakursförändringar inte ska belasta resultatet är att framtida kassaflöden från verksamheten i liten eller ingen grad påverkas av förändringarna.

Vid framställande av koncernens finansiella rapporter ska enligt IAS 21 samtliga koncernföretags redovisningar omräknas till gemensam rapporteringsvaluta. Om ett dotterbolags funktionella valuta skiljer sig från moderbolagets ska omräkning ske genom att tillgångar och skulder räknas om till balansdagens kurs medan resultaträkningen omräknas till genomsnittlig valutakurs för perioden. Värdeförändringar ska redovisas i eget kapital. I de fall som den funktionella valutan sammanfaller med rapporteringsvalutan sker omräkning på annorlunda sätt. Omräkningen görs i detta fall genom att monetära tillgångar och skulder omräknas till balansdagens kurs medan icke-monetära tillgångar ska omräknas till investeringsdagens kurs. Intäkter och kostnader omräknas till transaktionskurserna som gällde vid respektive transaktion. Det är även här tillåtet att använda genomsnittskurser vid omräkning av posterna i resultaträkningen. De valutakursdifferenser som uppkommer ska påverka och därmed redovisas i koncernens totalresultat.

Om en tillgång omvärderas och det till följd av detta uppstår en valutakursdifferens ska denna redovisas i övrigt totalresultat.

4.9.2 K3 kapitel 30

I K3 anges att redovisningen ska upprättas i den *redovisningsvaluta* som valts för företaget och koncernen. Valet som ges är att använda svenska kronor (SEK) eller euro (EUR) som redovisningsvaluta. Vid omräkning av poster i utländsk valuta ska samtliga monetära fordringar och skulder räknas om till balansdagens växelkurs och de icke-monetära ska omräknas till den kurs som användes vid värderingen av tillgången. Värdeförändringen ska redovisas i en separat komponent i eget kapital.

Vid kursdifferenser som uppstår i samband med nettoinvesteringar i utlandsverksamhet ska vinster respektive förluster redovisas i resultaträkningen i det koncernföretag där differensen uppstår. I koncernredovisningen ska valutadifferensen redovisas som en separat komponent i eget kapital. Vid avyttring av nettoinvesteringar och dotterbolag redovisas enligt K3 ackumulerade kursdifferenser i resultaträkningen.

Då omräkning av monetära poster resulterar i en kursvinst eller kursförlust ska denna redovisas i resultatet för denna period. Om istället omräkning av utlandsverksamhet medför en valutaförändring ska denna redovisas på samma sätt som vid nettoinvesteringar, det vill säga i eget kapital.

Valutakursdifferenser som uppstår i dotterbolag eller utlandsverksamhet ska räknas om enligt *dagskursmetoden*. Med det menas att posterna i balansräkningen omräknas till den kurs som råder på balansdagen och att en vägd genomsnittlig valutakurs används för att räkna om resultaträkningens poster. Den differens som uppstår ska redovisas direkt emot eget kapital.

4.9.3 Skillnader IFRS – K3

Den största skillnaden mellan IFRS och K3 vid effekter av ändrade valutakurser ligger därmed i omräkning av dotterbolags redovisning. K3 använder endast redovisningsvaluta i de finansiella rapporterna till skillnad från IFRS som rymmer funktionell valuta och rapporteringsvaluta. Samtidigt ges obegränsade valmöjligheter för IFRS-företag av vilken valuta som ska användas i de olika företagens redovisningar medan K3 endast tillåter att redovisningen upprättas i SEK eller EUR.

I K3 sker all valutaomräkning enligt dagskursmetoden, med undantag för omräkning av värdet på monetära poster. I IFRS förekommer även den *monetära metoden*. När den funktionella valutan skiljer sig från rapporteringsvalutan i utlandsverksamhet ska omräkning av valutakursförändringar ske enligt dagskursmetoden och påverkar därmed endast eget kapital. Då en utlandsverksamhets funktionella valuta sammanfaller med rapporteringsvalutan redovisas vinster och förluster i samband med växelkursförändringar vid omräkning av dotterbolagets poster enligt den monetära metoden och påverkar således övrigt totalresultat.

Den största skillnaden utgörs därmed av det faktum att IFRS har möjlighet att använda olika redovisningsvaluta i de finansiella rapporterna genom att den funktionella valutan kan skilja sig från rapporteringsvaluta. Detta leder till att två olika metoder används vid omräkning av utlandsverksamhet, nämligen den monetära metoden och dagskursmetoden. I K3 finns endast redovisningsvaluta samt dagskursmetoden.

4.9.4 Juridisk person

För juridiska personer som redovisar enligt IFRS med tillhörande justeringar i RFR 2 finns inte samma valmöjlighet av vilken valuta som ska användas i de finansiella rapporterna utan tillåts endast att använda svenska kronor eller euro i de finansiella rapporterna.

EFFEKTER AV ÄNDRADE VALUTAKURSER	IFRS	K3
Valuta i de finansiella rapporterna	Funktionell valuta och rapporteringsvaluta. Fritt val av vilken funktionell- samt rapporteringsvaluta som används.	Redovisningsvaluta. Får använda SEK eller EUR som redovisnings-valuta.
Omräkning av valuta i utlandsverksamhet	Om funktionell valuta skiljer sig från rapporteringsvaluta – om-räkning enligt dagskurs-metoden. Om funktionell valuta är samma som rapporterings-valuta – omräkning enligt den monetära metoden	All valutaomräkning ska ske enligt dagskurs-metoden.

Tabell 9. Skillnader mellan IAS 21 och K3 kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser.

4.10 Sammanfattning av empiriska data

I jämförelsen av principerna angående koncernredovisning mellan IFRS och K3 rör den största skillnaden definitionen av bestämmande inflytande. Största vikt läggs på rätten till avkastning i IFRS medan K3 förklarar begreppet som en rättighet att formulera ett annat företags strategier för att kunna skapa ekonomiska fördelar.

Varulagret ska enligt både IFRS och K3 värderas enligt LVP men värdering till både anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet skiljer sig åt på vissa punkter mellan regelverken. I anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar ska enligt IFRS indirekta omkostnader vilka kan hänföras till tillgången inkluderas. IFRS inkluderar därmed alltifrån fasta indirekta kostnader som uppstår i samband med en fabriks-byggnad som används vid tillverkningen till rörliga indirekta kostnader exempelvis i form av indirekt lön och material. K3 å andra sidan tillåter att indirekta kostnader som anses tillräckligt betydande inräknas i anskaffningsvärdet men huvudregeln är att samtliga indirekta kostnader kostnadsförs i resultaträkningen. Skillnaden vid bestämmande av nettoförsäljningsvärde rör beräkningen av nedskrivningen som ska påverka framräknat värde. I K3 räknas en inkuranstrappa fram som sedan används för att göra schablonmässiga inkuransavdrag av varulagret. I IFRS finns inga schablon-regler utan individuella bedömningar krävs för att beräkna nettoförsäljningsvärden.

IFRS tillåter ett val att värdera materiella anläggningstillgångar antingen till anskaffningsvärde eller till omvärderat värde. K3 tillåter endast att anskaffningsvärdet används men tillåter uppskrivning. Omvärderingsmetoden ligger nära värdering till verkligt värde genom att värdering sker på samma sätt, till marknadsvärde, men inte lika ofta som vid verkligt värde. Uppskrivning sker på samma sätt som vid omvärdering men bara vid enstaka tillfällen och det bokförda värdet ska prövas på varje balansdag.

Vid redovisning av låneutgifter skiljer det sig mellan de båda redovisningsregelverken angående låneutgifter som kan hänföras till kvalificerade tillgångar. Huvudregeln enligt K3 är att dessa kostnadsförs men aktivering av dessa kostnader tillåts om specifik koppling emellan dem kan påvisas. IFRS kräver att lånekostnader som varit nödvändiga för den kvalificerade tillgångens beskaffenhet inräknas medan övriga tillåts aktivering.

Skillnaden i ersättning till anställda mellan IFRS och K3 är hur redovisning av förmånsbestämda planer ska gå till. Enligt IFRS ska dessa beräknas med hänsyn till diskonteringsränta samt väsentliga faktorer som kan ha påverkan på åtagandets omfattning. Det betyder att utbetalningen kan skilja sig åt från den kostnad som ska belasta perioden. I K3 ges ett val att antingen redovisa de förmånsbestämda planerna i enlighet med IFRS standard över detta eller att redovisa faktisk utbetalning.

Vid immateriella tillgångar finns det skillnader av olika slag i de olika redovisningsregelverken IFRS och K3. I IFRS skiljs det på forskningskostnader och utvecklingskostnader vid internt upparbetade immateriella tillgångar. De kostnader som kan hänföras till utvecklingskostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet för den immateriella tillgången medan forskningskostnader ska kostnadsföras. K3 tillåter istället koncerner att välja om de vill behandla utvecklingskostnader som just det eller att räkna samman dessa kostnader med forskningskostnader och ta upp samtliga av dem i resultaträkningen. En annan skillnad i regelverken är att IFRS tillåter ett val vid värdering av immateriella tillgångar. De kan antingen värderas enligt anskaffningsvärdesmetoden eller omvärderingsmetoden. K3 tillåter endast värdering till anskaffningsvärde. Omvärderingsmetoden innebär att immateriella tillgångar kontinuerligt ska omvärderas utifrån marknadsvärde medan i K3 tillåts istället uppvärdering vilket innebär att det finns möjlighet att uppvärdera tillgången vid enstaka tillfällen. De sista skillnaderna som tagits upp angående redovisningen av immateriella tillgångar rör nyttjandeperiod och avskrivning. IFRS anger att bestämd eller obestämd nyttjandeperiod får fastställas. Den obestämda ska inte skrivas av alls medan den bestämda ska skrivas av utefter bedömd livslängd. I K3 förekommer endast tillgångar med en bestämd nyttjandeperiod och ska alltid skrivas av på högst fem år.

K3 har delat upp värdering av finansiella instrument i olika kapitel i regelverket. Indelningen har gjorts i ett separat kapitel för värdering till anskaffningsvärde och ett annat kapitel som tillåter värdering till verkligt värde eller anskaffningsvärde beroende på typ av instrument. Koncerner tillåts enligt K3 välja att följa rekommendationerna i vilket av dessa kapitel de önskar. Denna valmöjlighet finns inte i IFRS utan all värdering av finansiella instrument ska ske till verkligt värde eller anskaffningsvärde och vilket som ska användas beror även här på typen av instrument.

Omräkning av valutan vid utlandsverksamheter är en skillnad som finns i IFRS jämfört med K3 under effekter av ändrade valutakurser. K3 tillåter endast att SEK eller EUR används i de finansiella rapporterna och samma valuta ska följa genom samtliga rapporter i koncernredovisningen. Det innebär att utländska dotterbolags finansiella rapporter ska omräknas till den valuta som valts för koncernen, redovisningsvalutan. Vid denna omräkning ska eventuella kurdifferenser redovisas i eget kapital. I IFRS förekommer det två olika valutor, funktionell och rapporeringsvaluta. Dessa valutor kan

skilja sig åt eller sammanfalla. Rapporteringsvalutan är den som koncernens finansiella rapporter ska upprättas i. Den funktionella väljs i varje separat koncernföretag och kan därmed skilja sig från den lokala valutan som företagets redovisning upprättas i. Om den funktionella valutan skiljer sig från rapporteringsvalutan sker omräkningen på samma sätt som i K3. Utlandsverksamheten kan istället välja att använda rapporteringsvalutan som funktionell valuta i IFRS och det är denna valmöjlighet som skiljer sig från K3. Omräkningen sker då med den monetära metoden vilket innebär att kursdifferenser som uppstår ska behandlas på samma sätt som då företag har poster i utländsk valuta. Valutaförändringar ska således påverka resultatet.

KONCERNREDOVISNING	**IFRS**	**K3**
Bestämmande inflytande	Fokus på rätten till avkastning i annat företag.	Fokus på att styra över annat företags strategier för att skapa ekonomiska fördelar.
VARULAGER	**IFRS**	**K3**
Egentillverkade tillgångar	Indirekta tillverkningskostnader ska räknas in i anskaffningsvärdet.	Indirekta tillverkningskostnader ska kostnadsföras men får under vissa omständigheter aktiveras.
Nettoförsäljningsvärde	Individuella bedömningar vid nedskrivning av nettoförsäljningsvärdet. Vid ökning av tillgångs värde som tidigare nedskrivits ska återföring ske.	Schablonregel används vid nedskrivning med hjälp av en inkuranstrappa. Avdraget ska följas åt i redovisning och deklaration.
MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	**IFRS**	**K3**
Värdering	Anskaffningsvärdesmetod eller omvärderingsmetod får användas.	Endast anskaffningsvärdesmetod får användas.
Värdeförändringar	Vid omvärderingsmetoden - kontinuerliga omvärderingar till marknadsvärde. Finns ingen uppskrivning.	Uppskrivning till marknadsvärde tillåts vid enstaka tillfällen.
LÅNEUTGIFTER	**IFRS**	**K3**
Nödvändiga lånekostnader vid kvalificerade tillgångar	Ska inräknas i anskaffningsvärdet.	Huvudregel att låneutgift redovisas som kostnad men tillåter aktivering.
Övriga lånekostnader vid kvalificerad tillgång	Tillåter aktivering.	Ska kostnadsföras.
ERSÄTTNING TILL ANSTÄLLDA	**IFRS**	**K3**
Förmånsbestämda planer	Individuella beräkningar av pensionsåtaganden -	Får redovisas i enlighet med IAS 19 eller som avgifts-

	hänsyn till diskonterings-ränta.	bestämda planer.
Pensionsförpliktelser i dotterbolag	Räknas om enligt IAS 19.	Kräver ingen omräkning.
IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	**IFRS**	**K3**
Internt upparbetade	Separerar på forsknings-kostnader vilka ska kostnadsföras, och utvecklingskostnader som ska ingå i anskaffnings-värdet.	Separera på forsknings- och utvecklingskostnader eller kostnadsföra samtliga av dessa utgifter direkt.
Värdering	Anskaffnings-värdesmetoden eller omvärderingsmetoden. Uppvärdering finns ej.	Anskaffningsvärde. Får uppvärderas vid enstaka tillfällen.
Nyttjandeperiod	Obestämd eller bestämd.	Bestämd.
Avskrivning	Obestämd ej avskrivning. Bestämd systematisk avskrivning utan maxtid.	Ska skrivas av systematiskt på högst fem år.
FINANSIELLA INSTRUMENT	**IFRS**	**K3**
Värdering	Verkligt värde eller anskaffningsvärde.	Anskaffningsvärdesmetoden eller Verkligt värde/ anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdesmetoden – uppskrivning tillåts. Verkligt värde - hänsyn till svensk lagstiftning.
EFFEKTER AV ÄNDRADE VALUTAKURSER	**IFRS**	**K3**
Valuta i de finansiella rapporterna	Funktionell valuta och rapporteringsvaluta. Fritt val av vilken funktionell- samt rapporteringsvaluta som används.	Redovisningsvaluta. Får använda SEK eller EUR som redovisningsvaluta.
Omräkning av valuta i utlandsverksamhet	Funktionell valuta skiljer sig från rapporterings-valuta – omräkning enligt dagskursmetoden. Funktionell valuta samma som rapporteringsvaluta – omräkning enligt den monetära metoden.	All valutaomräkning ska ske enligt dagskursmetoden.

Tabell 10. Totala skillnader mellan IFRS och K3 som studerats i denna uppsats.

5 Tolkning

Detta kapitel är utformat utefter centrala teman som har tagits upp i denna studies teorikapitel. Dessa teman är resultatmanipulation, värderelevans, jämförbarhet och betänksamhet samt nytta kontra krånglighet och återfinns i tolkningsmodellen på sidan 25. Utifrån denna indelning har de olika empiriska skillnaderna tolkats med utgångspunkt i varje tema. Därför följer tolkningarna i de olika avsnitten den empiriska strukturen med start av koncernredovisning följt av varulager, materiella anläggningstillgångar, låneutgifter, ersättning till anställda, immateriella tillgångar, finansiella instrument samt effekter av ändrade valutakurser. Varje avsnitt startar med en ingress som inleder temat och avslutas med en diskussion som lägger mer tyngd på de olika temana generellt i underrubriken "Övergång eller inte". Den sammanfattande tabellen av empirin på sidorna 46-47 i denna uppsats kan med fördel användas av läsaren vid diskussionerna i detta kapitel.

5.1 Resultatmanipulation

Hodgdon med flera (2011) och Iatridis med flera (2010) har tagit upp att nationella redovisningsregelverk i högre grad möjliggör resultatmanipulation än vad IFRS gör. Jag har därför genom de jämförelser som gjorts i empirikapitlet i uppsatsen undersökt om dessa skillnader i de undersökta principerna medför att detta möjliggörs i högre grad i något av regelverken. I de empiriska avsnitten koncernredovisning, materiella anläggningstillgångar, finansiella instrument samt effekter av ändrade valutakurser har inga skillnader påträffats som kan påverka möjligheten till resultatmanipulation.

Varulager

Vid egentillverkade tillgångar i varulagret ska enligt K3 ett val göras angående varulagervärderingen. Detta kan dock undgås genom att följa huvudregeln i K3 då samtliga indirekta omkostnader borträknas från tillgångens anskaffningsvärde. Jag anser därmed att K3 möjliggör större anpassning utifrån företagens behov vid värdering av varulagret. Valet som behöver göras i K3 bör därmed avgöras genom att fundera på vad som är det bästa för företaget, att öka tillgångens tillverkningskostnad eller att istället redovisa högre kostnader för perioden oavsett när varulagret säljs.

Detta innebär att det finns större möjlighet vid användande av K3 att styra resultatet i de finansiella rapporterna i önskvärd riktning än vad som möjliggörs i IFRS. Även Iatridis med flera (2010) har kommit fram till att IFRS minskar möjligheterna till resultat-manipulation. Även om författarna undersökte chefers möjligheter till att snedvrida resultat för att uppvisa högre eller lägre resultat kan jag se kopplingar. Genom att K3 tillåter detta val anser jag att resultatet kan styras åt önskvärt håll. I detta fall kanske det inte blir en snedvridning i samma bemärkelse som Iatridis med flera (2010) avsett med sin studie men det finns ändå möjlighet att påverka resultatet med de val som ges i K3. Denna liknelse av resultatmanipulation kommer jag därför även i fortsättningen använda

vid tolkningen av de olika principerna i de fall jag ansett att detta föreligger, med samma betydelse som den jag angett här.

Låneutgifter
Det som skiljer sig åt i de båda regelverken vid låneutgifter är endast de som uppstår i samband med en kvalificerad tillgång. Om den kvalificerade tillgången ska säljas blir min tolkning likvärdig som vid indirekta omkostnader vid varulagervärdering. Jag likställer nödvändiga lånekostnader med de indirekta omkostnader i samband med egentillverkade tillgångar i varulagret, som enligt K3 tillåts att aktiveras. Övriga lånekostnader ser jag som de indirekta omkostnaderna som inte tillåts aktivering i K3. Samma kopplingar kan jag därmed göra till beslut om försäljningspris och vinstmarginal som jag gjorde i tolkningen ovan, under varulager. Jag anser därmed att K3 ger större möjlighet att påverka redovisningen än vad IFRS gör. Därför kan jag även här se kopplingar till resultatet som Iatridis med fleras (2010) undersökning visar, att IFRS möjliggör mindre chanser till att manipulera resultat.

Om den kvalificerade tillgången istället syftar till att användas i företaget skulle läget bli annorlunda. IFRS skulle under de allra flesta omständigheterna redovisa ett högre anskaffningsvärde för tillgången än vad K3 skulle utge eftersom fler omkostnader skulle inräknas i anskaffningsvärdet vid IFRS-användning. Därför hade även tillgångssidan ökat i koncernens balansräkning vid användande av IFRS i jämförelse med om K3 använts. Samtidigt hade kostnader i resultaträkningen minskat med samma belopp som inräknats i tillgångens anskaffningsvärde om IFRS använts. Det skulle visserligen leda till ett högre skatteavdrag i koncernens finansiella rapporter men samtidigt hade eget kapital ökat, under förutsättning att koncernen uppvisat positivt resultat. Innebörden av detta blir att större möjligheter finns för företag som redovisar enligt K3 att styra sin redovisning i önskad riktning genom att tillåtas välja att kostnadsföra eller att inräkna låneutgifter i anskaffningsvärden för kvalificerade tillgångar. Ytterligare kopplingar kan jag därför göra till större möjlighet till resultatmanipulation vid användande av K3. Sammantaget anser jag detta betyda att IFRS är striktare och mindre möjligheter finns till att påverka resultat och övrig finansiell ställning i IFRS än i K3 vid redovisning av låneutgifter.

Ersättning till anställda
Den mest centrala posten under principerna för ersättning till anställda i IFRS och i K3 är förmånsbestämda planer. Den grad av subjektiva bedömningar som krävs i IFRS vid redovisning av dessa innebär en risk för investerare. Misstolkningar eller avsiktliga snedvridningar kan leda till stora förändringar i koncerners resultat. Även i K3 kan denna svårighet föreligga beroende på vilket val som tagits. Dock föreligger en valmöjlighet i K3 vilket innebär att det generellt finns större risker i IFRS vid redovisning av denna post. Detta leder fram till min tolkning att större möjlighet finns till resultatmanipulation genom användning av IFRS än av K3 vid redovisning av denna post vilket även Hodgdon med flera (2011) har uppmärksammat.

Immateriella tillgångar
Genom att valmöjlighet ges i K3 vid värdering av internt upparbetade immateriella tillgångar anser jag att samma konsekvenser uppstår vid värdering av denna post som vid lånekostnader i samband med värdering av kvalificerade tillgångar. Jag anser därmed att

K3 möjliggör resultatmanipulation i högre grad än vad IFRS gör genom att ställa fler valmöjligheter till användarnas förfogande. Det som väljs att inräknas i resultatet sänker detta och till följd redovisas en lägre skattekostnad vid positivt totalresultat. Det som istället inräknas i anskaffningsvärdet ökar istället resultatet och därmed även det egna kapitalet. Större möjligheter finns därmed i K3 att manipulera koncernens finansiella rapporter än vad det gör i IFRS. Därför gör jag även här kopplingar till de rön som Iatridis med flera (2010) gjort angående resultatmanipulation.

Nyttjandeperioden och avskrivning är ytterligare en skillnad som jag har tagit upp i samband med immateriella tillgångar. I de fall som IFRS används ges koncerner större möjlighet att påverka tillgångssidan i balansräkningen genom att kunna behålla immateriella tillgångar under längre tidsperioder i redovisningen än om K3 används. Hodgdon med flera (2011) har tagit upp mätosäkerheten som uppstår i samband med att fastställa immateriella tillgångars ekonomiska livslängd samt avskrivning av dem. Författarna menar att avgörande beslut måste fattas och jag anser att dessa beslut kan påverka ställningen i de finansiella rapporterna. Min tolkning av dessa bedömningar är därför att även olika nyckeltal som beräknas med tillgångar relaterat till andra värden i de finansiella rapporterna, i hög grad kan påverkas av vilken nyttjandeperiod samt avskrivningar av immateriella tillgångar som bestämts i redovisningen. Därför anser jag att det i dessa principer i IFRS finns större möjligheter att manipulera redovisningen än vad det gör i motsvarande kapitel i K3.

Sammantaget anser jag att IFRS ger den mest betydande möjligheten till att manipulera rapporternas resultat vid redovisning av immateriella tillgångar i jämförelse med K3. Detta på grund av att nyttjandeperioden och avskrivningar kan ha störst påverkan på värderingen i redovisningen i jämförelse med vilken värderingsmetod som används.

5.1.1 Övergång eller inte

I denna studie har möjligheter till resultatmanipulation jämförts mellan användning av K3 och IFRS. K3 erbjuder fler valmöjligheter vid redovisning av specifika kostnader än vad IFRS gör vilket kan få olika påföljder för koncerner som har utländska dotterbolag. Detta leder till min tolkning att K3 möjliggör resultatmanipulation i högre grad än vad IFRS gör. Detta stämmer överens med undersökningsresultat som gjorts av bland annat Iatridis med flera (2010) och Hodgdon med flera (2011).

5.2 Värderelevans

Värderelevans är ett annat begrepp som kan sammanlänkas med undersökningsresultat från tidigare forskning vilket har tagits upp i denna uppsats teorikapitel. Forskarna menar att IFRS medför en högre värderelevans till redovisningen genom att kräva en hög öppenhet för att på det viset höja kvaliteten på de finansiella rapporterna (Guerreiro m. fl., 2012, Iatridis m. fl., 2010, Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013). Värderelevans har därför utgjort ett tema som undersökts vid jämförelsen mellan K3 och IFRS.

Koncernredovisning
Den mest centrala skillnaden mellan IFRS standard samt kapitlet i K3 som behandlar koncernredovisning allmänt rör definitionen av bestämmande inflytande. Jag kan se att avsikterna med upprättande av koncernredovisning enligt IFRS tydligt framkommer, att utgöra ett skydd för investerare, och det framgår att detta föreligger i högre grad i IFRS än i K3. Detta är även något som Palea (2013) nämner som skillnad mellan IFRS och nationella standarder. Genom att dessa avsikter framkommer redan i denna standard, vilken jag tolkar är grunden till koncernredovisning, blir syftet med IFRS tydligt. Den öppenhet och de upplysningskrav som ställs på användare av IFRS är till för att skydda investerare på aktiemarknaden. Palea (2013) hävdar att en högre värderelevans och kvalitet uppnås i och med användning av IFRS samt att det leder till bättre fungerande marknader, vilket är mål som satts upp av IASB. Redan i detta skede kan jag med jämförelsen mellan K3 och IFRS se nyttan med kravet på att företag som är verksamma på kapitalmarknaden ska följa IFRS och därmed skapa en högre grad av värderelevans i redovisningen.

Varulager
Genom att inkuransavdrag enligt K3 görs med hjälp av en inkuranstrappa som företaget själva räknat fram behövs noggranna beräkningar endast göras vid det första värderings-tillfället. Samtidigt får återföring av tidigare nedskriven inkurans göras enligt IFRS vilket inte tillåts i K3. Baserat på dessa aspekter anser jag att IFRS är mer flexibelt än vad K3 är över hur nedskrivning av nettoförsäljningsvärdet behandlas. Genom att det redovisade värdet tillåts att återföras anser jag att en högre möjlighet till en mer rättvisande bild av redovisningen föreligger vid användning av IFRS jämfört med K3 (Iatridis m. fl., 2010).

Materiella anläggningstillgångar
Jag kan se likheter mellan omvärderingsmetoden i IFRS och uppskrivning i K3. Detta är för att omvärderingsmetoden ligger nära värdering till verkligt värde genom att värdering sker på samma sätt, till marknadsvärde, men inte lika ofta som vid verkligt värde. Jag ser att uppskrivning sker på samma sätt som vid omvärdering men det tillåts endast vid enstaka tillfällen. Genom att tillåta kontinuerlig omvärdering i IFRS kontra enstaka uppskrivning i K3 anser jag att regelverket IFRS känns mer medgörligt. En mer rättvisande bild kan uppnås i redovisningen genom att ha mer uppdaterade värden i de finansiella rapporterna vilket därmed skapar en högre värderelevans.

Iatridis med flera (2010) har upptäckt att användning av IFRS leder till att en ökad värderelevans i de finansiella rapporterna uppnås och en anledning till det är att verkligt värde i högre grad tillåts i IFRS än i nationella redovisningsregler. Jag anser att verkligt värde utger en mer korrekt bild av tillgångars värde då de speglar marknadsvärdet. Eftersom jag ser stora likheter mellan verkligt värde och omvärdering kan jag fastslå att vid användning av denna metod i IFRS uppnås en högre värderelevans i redovisningen. Om däremot värdering till anskaffningsvärde väljs i IFRS blir min ståndpunkt omvänd. I detta läge blir K3 mer flexibelt än IFRS på grund av det faktum att K3 tillåter upp-skrivning men inte IFRS gör det om denna metod valts. I detta fall finns det större möjligheter för koncerner som upprättar sina finansiella rapporter enligt K3 att skapa en högre värderelevans i redovisningen. Genom att valet till omvärdering ges i IFRS anser

jag dock att detta regelverk erbjuder högsta möjligheterna till att upprätta den mest rättvisa redovisningen.

Låneutgifter
Till följd av att högre möjligheter till att manipulera koncernens resultat finns i K3 anser jag att en högre värderelevans kan uppnås vid användandet av IFRS.

Ersättning till anställda
Jag har utläst att IFRS behandlar redovisningen av förmånsbestämda planer mycket hårdare än vad K3 gör. Jag anser att dessa hårdare krav på noggrannhet för att beräkna ett rättvisande belopp för varje period speglar en högre värderelevans i redovisningen om dessa bedömningar som görs är riktiga (Hodgdon m. fl., 2011).

Immateriella tillgångar
Värderingen av immateriella tillgångar är en annan skillnad som upptäckts i de olika regelverken genom att IFRS tillåter omvärderingsmetoden och K3 istället tillåter uppskrivning. Detta medför exakt samma konsekvenser som jag har uttolkat vid materiella anläggningstillgångar ovan. Anledningen till det är att jag anser att denna värdering ger ett mer rättvisande värde till de finansiella rapporterna som har närmare koppling till verkligt värde än vad värdering till anskaffningsvärde har. Jag anser därmed att en högre värderelevans uppnås vid värdering av immateriella tillgångar i och med redovisning enligt IFRS än vid redovisning enligt K3, vilket kan ansluta till resultaten som Iatridis med flera (2010) samt Palea (2013) har kommit fram till.

Vid fastställandet av nyttjandeperiod och avskrivningstid ges en mycket vidare bredd i hur redovisning av detta ska ske i IFRS än i K3 vilket leder till att den finansiella ställningen kan påverkas i hög grad till följd av bedömningarna som görs. Detta anser jag ger möjligheter för koncerner att utge en högt kvalitativ redovisning för aktieägarnas intressen. Samtidigt kan jag skymta en baksida av dessa bedömningar vilket jag kopplat till resultatmanipulation vilket presenterades upp ovan.

Finansiella instrument
Genom att i högre utsträckning värdera finansiella instrument till verkligt värde i IFRS eller enligt det tolfte kapitlet i K3 anser jag att en högre värderelevans uppnås i jämförelse med om det elfte kapitlet i K3 används. Detta tyder på att IFRS generellt sett ger den högst rättvisande bilden av finansiella rapporter än vad K3 gör då IFRS kräver denna typ av värdering medan K3 tillåter den (Iatridis m. fl. 2010, Palea, 2013).

Effekter av ändrade valutakurser
Det jag kan uttyda av skillnaderna i de undersökta regelverken är att den funktionella valutan i IFRS påminner om K3's utländska valuta, det vill säga all annan valuta än redovisningsvalutan i K3. Samma metod används i de båda regelverken för att valutaomräkna utländska dotterbolags redovisningar, nämligen dagskursmetoden vilken jag anser är den enklaste av de två omräkningsmetoderna som finns. Om denna metod används kan innehavet av dotterbolagets andelar likställas med en investering. Så långt är det med denna jämförelse jag gjort inga direkta skillnader mellan regelverken.

Skillnaden uppstår genom att enligt IFRS får varje koncernföretag välja vilken funktionell valuta de vill använda. Dotterföretagets rapporter upprättas i lokal valuta, som i K3, men om en annan valuta än den lokala har valts som funktionell valuta ska denna omräknas enligt den monetära metoden. Denna typ av omräkning likställer dotterföretagets transaktioner med om dessa istället hade skett genom import eller export i moderbolaget. Därför är dotterbolagets funktionella valuta i regel samma som moderbolagets i de fall som det valts en annan valuta än den lokala.

Genom att använda den monetära metoden ska tillgångar och skulder som inte är av monetär karaktär, det vill säga tillgångar och skulder som inte är i form av pengar, värderas till anskaffningsdagens kurs. Det innebär att skillnaden mot att värdera enligt dagskurmetoden, vilken värderar samtliga tillgångar och skulder till bokslutsdagens kurs, är att det syns i koncernredovisningen att de innehas för användning i koncernen och inte räknas som investeringsobjekt. Jag anser att den monetära metoden ger en mer rättvisande bild av tillgångarnas faktiska värden i de finansiella rapporterna. Jag anser därmed att en högre värderelevans uppnås om den funktionella valutan sammanfaller med rapporteringsvalutan i IFRS då jag anser att omräkningen ger en mer rättvisande bild av koncernens ställning. Det leder till en högre kvalitet i redovisningen och mer relevanta ekonomiska beslut kan fattas (Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013).

Dock tror jag att de är vanligare att den funktionella valutan skiljer sig åt från rapporteringsvalutan vilket medför att skillnaderna blir små mellan regelverken. Jag menar ändå att genom att det i IFRS finns möjlighet i vissa fall att använda den monetära metoden anser jag att en högre grad av rättvisande bild i redovisningen möjliggörs.

5.2.1 Övergång eller inte

Shima och Yang (2012) tar upp behovet av utländsk finansiering som incitament till en övergång till IFSR. Jag förstår att det blir lättare för koncerner som följer IFRS att få utländska finansierare då de lättare kan förstå de finansiella rapporterna. Även det faktum, som flera av författarna som använts i denna studie fastslagit, att IFRS kräver högre grad av öppenhet än vad många nationella regelverk gör, tror jag kan bidra till att utländska finansierare känner sig tryggare med utlåning. Jag anser därför att det kan kännas säkrare att finansiera en verksamhet som öppnar upp sin redovisning då det ger mindre utrymme för dolda risker och samtidigt är mer tillgängligt för användare. Även Kim och Shi (2012) menar att IFRS medför en högre tillgänglighet och större nytta för ekonomiska beslutsfattare. Guerreiro med flera (2012) menar att motiv till en frivillig övergång till IFRS kan vara att få ökad legitimitet och uppfylla förväntningar. Detta tror jag kan vara viktiga anledningar till att företag väljer att övergå till IFRS och skapar samtidigt en hög värderelevans i redovisningen.

Iatridis med flera (2010) har argumenterat för att värdering till verkligt värde medför en högre relevans till redovisningen. Även jag anser att detta möjliggör en mer rättvisande bild av redovisningen och skillnaderna mellan regelverken har utvisat att IFRS tillåter verkligtvärdevärdering i högre grad än vad K3 gör. Jag inser att det kan finnas olika åsikter om detta påstående. Dock anser jag med denna ståndpunkt att IFRS medför en möjlighet till att en högre värderelevans uppnås i redovisningen.

5.3 Jämförbarhet och bedömningar

Till följd av att höga krav ställs på öppenheten och kvaliteten på redovisningen ökar jämförbarheten av redovisningsinformation för olika intressentgrupper (Iatridis m. fl., 2010, Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013). Hodgdon med flera (2011), Lapointe-Antunes och Moore (2013) har även påvisat forskningsresultat som visar vikten av noggranna bedömningar och betänksamhet inför olika redovisningsval som ges i framförallt IFRS. Jag har därför valt att undersöka även dessa faktorer med stöd ifrån denna studies empiriska resultat.

Koncernredovisning

Den mest synliga skillnaden mellan redovisningsregelverken K3 och IFRS anser jag är strukturen. Genom att principerna i K3 är utvecklade med ett tillägg av kommentarer samt att väsentlig lagtext tagits in i regelverket är det enklare att förstå innebörden av principerna. Det finns inte heller lika många punkter i varje avsnitt i K3 som det gör i IFRS. Jag anser därför att IFRS är mer komplext men samtidigt betyder det att det är mer utförligt och på det viset mer tydligt pekar användarna i rätt riktning än vad K3 gör. IFRS öppnar därmed upp för möjligheten till en tydligare och mer jämförbar redovisning genom att vara mer strikt (Kim & Shi, 2012). Jag kan därmed avgöra att koncernredovisning enligt IFRS är bäst lämpad för företag som agerar på en reglerad marknad, med andra ord noterade företag (Baker m. fl., 2010, Fearnley & Hines, 2007, Kim & Shi, 2012, Lapointe-Antunes & Moore, 2013, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013). K3 är samtidigt mer anpassat till onoterade företag. IFRS ökar därmed jämförbarheten mellan företag som är belägna i olika länder.

Varulager

K3 är mer flexibelt vid anskaffningsvärdesvärdering av egentillverkade produkter men kräver samtidigt mer eftertänksamhet än vad IFRS gör. Bedömningar vid val av varulagervärdering beror på om företag vill öka tillgångens tillverkningskostnad eller redovisningskostnader för perioden oavsett försäljningstidpunkt. Hodgdon med flera (2011) menar att fler bedömningar krävs vid principbaserade regelverk vilket både IFRS och K3 är och i dessa principer kräver K3 högre betänksamhet än IFRS.

Jag anser därmed att en större flexibilitet föreligger i K3 vid värderingen av anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar i varulagret än i IFRS. Samtidigt tycks en högre flexibilitet i IFRS föreligga vid värderingen av nettoförsäljningsvärde än i K3. Båda dessa värderingar är viktiga för att följa LVP vilket krävs i båda regelverken. Dock anser jag att den mest avgörande av dessa, för den företagssituation som undersöks i denna studie, är fastställande av anskaffningsvärdet då det i högre grad kan påverka företagens ställning. Vid jämförelsen av denna princip i de båda regelverken anser jag därmed att K3 i sin helhet kan vara både enklare och mer flexibelt på samma gång vid koncernredovisning än vad IFRS är, vid värdering av varulager på grund av de valmöjligheter som finns i detta regelverk.

Ytterligare bedömningar ska göras vid framräkning av inkurans i de båda regelverken. IFRS är det regelverk som kräver flest noggranna bedömningar genom att nya beräkningar ska göras inför varje nedskrivningstillfälle.

Materiella anläggningstillgångar
Genom att fler valmöjligheter återfinns i IFRS än i K3 vid värdering av materiella tillgångar kan jag uttolka att det finns stora möjligheter att anpassa koncernredovisningen som upprättas utefter IFRS till nationella regler, vilket även Palea (2013) hävdar. Därmed anser jag att anpassning i hög grad kan ske för att möta bland annat den lagstiftning och beskattning som finns i Sverige, vilket även tagits upp som skillnad mellan IFRS och nationella redovisningsregelverk av Palea (2013) samt Shima och Yang (2012). Detta leder till att den jämförbarhet som avses uppnås genom användning av det internationella redovisningsregelverket IFRS begränsas i och med denna anpassning som tillåts.

Det värderingsval som ges i IFRS ger uttryck för den principbaserade natur som detta regelverk har. Hodgdon med flera (2011) har uppmärksammat att IFRS, på grund av att regelverket är principbaserat, kräver högre grad av betänksamhet och ställningstagande vid upprättande av redovisningsrapporter än vad mer regelbaserade regelverk gör. Även Lapointe-Antunes och Moore (2013) menar att valet som ges i IFRS angående värderingsmetod är ett viktigt beslut för företagens beslutsfattare. Genom att det i IFRS ges fler valmöjligheter angående värderingsmetod kan jag se att det krävs mer genomtänkta beslut vid koncernredovisning enligt detta regelverk än om K3 används, där anskaffningsvärdesmetoden är det enda tillåtna värderingsalternativet.

Låneutgifter
Återigen, vid låneutgifter, krävs betänksamhet över vilket beslut som ska tas av de som tillåts i de olika standarderna. Hodgdon med flera (2010) menar att ett principbaserat regelverk kräver att användarna förstår vikten av de bedömningar som behöver göras. Eftersom både K3 och IFRS är principbaserade regelverk gäller detta för båda.

Ersättning till anställda
Genom att större valmöjlighet finns i K3 över hur förmånsbestämda planer ska redovisas anser jag att det ger en högre grad av jämförbarhet i redovisningen vid användning av IFRS.

IFRS kräver även noggranna beräkningar av diskonteringsränta samt andra faktorer som kan ha betydelse för kostnaden för åtagandet av förmånsbestämda planer. Hodgdon med flera (2010) har pekat på dessa bedömningar som krävs i och med redovisning av detta åtagande och har tagit upp räntesatser, lön och löneutveckling samt populationens dödlighet som viktiga faktorer. Författarna tar även upp problemet med att denna grad av subjektiva bedömningar leder till att små förändringar i dessa bedömningar kan ha stor påverkan på den kostnad som redovisas. Jag kan därför se svårigheter med att räkna ut korrekta belopp för olika perioder på grund av den komplexitet som ligger i denna post.

Immateriella tillgångar
Vid redovisning enligt K3 uppstår fler bedömningssituationer i och med vilket första val som tas vid internt upparbetade immateriella tillgångar. Om det väljs att kostnadsföra samtliga av kostnaderna i samband med dessa tillgångar som forskningskostnader, spar det ytterligare bedömningar som hade krävts om det istället hade valts att separera dessa enligt det tolfte kapitlet i K3 eller vid användande av IFRS. Den ena bedömningen som krävs då kostnaderna separeras är hur kostnaderna ska indelas. Andra bedömningar som krävs är motiveringar angående hur utvecklingskostnaderna kommer leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget som innehar tillgångarna. Här kan jag se att redovisningen av denna post kräver noggranna bedömningar i båda regelverk Hodgdon m. fl., 2011). Skillnaden är att K3 erbjuder en lättare utväg vilket då medför att det inte fortsättningsvis krävs lika omfattande bedömningar.

Jag kan utläsa att regleringen i IFRS anger att högre andel av kostnader ska inräknas i anskaffningskostnaden för internt upparbetade immateriella tillgångar än vad kravet är enligt K3. Dock kan K3-användare välja att följa samma redovisning som IFRS anger. Det innebär att företag som följer K3 kan välja hur stor likhet till IFRS, och därmed hur hög jämförbarhet för internationella intressenter, de vill uppnå med redovisningen.

Finansiella instrument
Den tolkning jag kan göra av skillnaderna i redovisningen av de finansiella instrumenten är att K3 är mer flexibelt än vad IFRS är på grund av den valmöjlighet som finns i K3. Jag kan därmed se att koncerner som använder K3 som regelverk även här kan välja hur mycket de vill att deras redovisning av de finansiella instrumenten ska likna redovisning enligt IFRS. Grunden till detta resonemang ligger i de redovisningsval som de själva befogar över i K3 vilket betyder att de största skillnaderna som därmed kan uppstå beror på aktiva val som företagen har gjort. De kan därför välja hur nära reglerna i IFRS de vill upprätta sin redovisning beroende på deras krav på i första hand jämförbarhet för olika intressenter (Iatridis m. fl., 2010, Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013).

Redovisningen skulle inte skilja sig markant vid redovisning enligt IFRS eller det tolfte kapitlet i K3. Skillnaden hade bestått i det faktum att svensk lagstiftning går före reglerna i K3 vilket betyder att vissa poster inte hade tillåtits att värderas till verkligt värde enligt K3 trots att de enligt IFRS ska göra det. Det bidrar till att jämförbarheten är större i IFRS oavsett vilket kapitel som väljs att följa i K3.

Effekter av ändrade valutakurser
Den viktiga aspekten i regleringen för effekter av ändrade valutakurser för denna studies exempelföretag är omräkning av valutan då det finns utländska dotterföretag i koncernen. Genom att utländska dotterbolag kan välja att upprätta sin redovisning i samma valuta som moderbolaget och koncernens rapporter upprättas i anser jag att en högre jämförbarhet av redovisningsinformation möjliggörs (Iatridis m. fl., 2010, Kim & Shi, 2012, Muresan m. fl., 2013, Palea, 2013).

5.3.1 Övergång eller inte

IFRS syftar till att öka öppenheten och därmed jämförelsen i de finansiella rapporterna. Detta ska ge redovisningen en högre kvalitet och fungera som ett skydd för investerare. Detta har nämnts av flera av de författare som tas upp i denna studie och presenterats i studiens teorikapitel. Med detta kan jag se att standarderna i IFRS är utvecklade för att anpassa redovisningen för koncerner med noterade bolag. Jag anser precis som Muresan med flera (2013) att en global harmonisering är viktig för att kunna jämföra olika koncerner och branscher på kapitalmarknaden.

Det intresse och de avsikter som finns i världen att försöka harmonisera redovisningsinformation bidrar till en hög kvalitet på informationen och bättre fungerande marknader, vilket Palea (2013) framhåller att IFRS leder till. Baldarelli med flera (2012) förklarar att IASB har utvecklat förenklade regler i form av IFRS for SME för mindre onoterade företag men att dessa inte fått genomslag. Detta har lett till att företag som tillhör denna kategori hamnat utanför harmoniseringen genom att istället följa nationella redovisningsregler, även om många länder i hög grad anpassar dessa utefter de internationella reglerna. Detta anser jag bidrar till att det uppstår svårigheter i och med jämförelser mellan olika länders finansiella rapporter.

Studiens exempelföretag har startat ett kinesiskt dotterbolag och därför har Kinas nationella regler tagits upp i förhållande till IFRS i denna studies teoriavsnitt. Baker med flera (2010) samt Peng med flera (2008) beskriver att Kinas standardsättare länge har arbetat med att anpassa nationella redovisningsregler till IFRS samtidigt som hänsyn tagits till landets miljömässiga behov. Peng med flera (2008) kunde fastställa att landets redovisningsregelverk harmoniserar väl med IFRS. Även svenska redovisningsregler har utvecklats med anpassning till IFRS och i flera principer finns valmöjlighet att följa samma regler som finns i IFRS. Därför kan jag anta att en övergång skulle förenklas genom att båda ländernas redovisningspraxis ligger relativt nära IFRS. Muresan med flera (2013) bekräftar att en övergång kan ske enklare om nationella redovisningsregler har små skillnader i förhållande till internationella. Samtidigt kan liknande val göras i dotterbolagets redovisning som i moderbolaget då båda regelverk liknar IFRS. I detta fall behöver det inte bli några större svårigheter med att översätta utländska dotterbolags redovisning om K3 används gentemot om IFRS används.

Vid en frivillig övergång betonar Lapointe-Antunes och Moore (2013) vikten av att noggrant undersöka de skillnader som kommer uppstå i redovisningen gentemot tidigare. Viktiga bedömningar av redovisningsval följer med en övergång till IFRS. Jag har däremot upptäckt att det krävs likvärdigt antal ställningstaganden och bedömningar vid användning av K3, vilket liksom IFRS är ett principbaserat redovisningsregelverk. Dock kan förenklingar väljas i flera av principerna i K3 vilket gör att ytterligare bedömningar kan undvikas. Eftersom reglerna i K3 ska börja följas från och med årsredovisning och koncernredovisning som sträcker sig från och med 1 januari 2014 och framåt har bedömningar om olika redovisningsval behövt göras i svenska företag. Därför hade en övergång till IFRS kunnat falla sig naturligt vid det närmaste upprättandet av koncernredovisning då redovisningsprinciperna ändå kommer att ändras till och med detta bokslut. Däremot kan det uppstå problem om inte tillräcklig förberedelse hinner göras. Att ha i åtanke inför ett beslut om vilket redovisningsregelverk som ska användas bör noggranna betänksamheter vidtas. Vad som även bör tas i

beaktning är det faktum att ett kliv uppåt på redovisningsskalan inte med enkelhet kan ändras.

5.4 Nytta kontra krånglighet

Jag har valt att ha med denna underrubrik för att belysa olika skillnader som uppmärksammats i jämförelserna av IFRS och K3 vad gäller bland annat enkelhet respektive krånglighet för att kunna avgöra om nyttan med en övergång kan finnas i olika företag. Problemet med en upplevd krånglighet har uppmärksammats genom tidigare forskningresultat vilka visat att IFRS i praktiken har upplevts vara för svårt att använda för mindre onoterade företag (Baldarelli m. fl., 2012, Fearnley & Hines, 2007, Nobes, 2010). Eftersom denna studie har för avsikt att undersöka om det kan vara aktuellt att frivilligt övergå till att redovisa enligt IFRS för onoterade företag som har utländska dotterbolag kändes detta avsnitt därmed relevant. Baker med flera (2010), Ding med flera (2005), Palea (2013), Rezaee med flera (2010) och Shima och Yang (2012) har tagit upp skillnader i redovisningen vilket jag har använt i denna studies diskussion angående nytta kontra krånglighet med en övergång till IFRS.

Koncernredovisning

Det står inte utpräglat i K3 att ekonomiska fördelar ska skapas i ett annat företag, i vilket det egna företaget har det bestämmande inflytandet över. Genom att kunna påverka ett annat företags strategier anser jag att ett bestämmande inflytande därmed kan leda till att strategier kan sättas upp som ger ekonomiska fördelar i det egna företaget, vilket då skulle vara moderbolag i en koncern. Exempelvis skulle konkurrensfördelar kunna skapas genom att ha det bestämmande inflytandet över en av företagets leverantörer genom att kunna påverka utformningen av strategier som har positiv inverkan på moderbolaget. Definitionsskillnaden anser jag inte är i närheten av stark nog till att på egen hand utgöra ett incitament till en övergång eller att undvika en övergång. Skillnaden kan däremot möjligtvis användas tillsammans med andra skillnader och deras innebörd samt olika teoretiska perspektiv vid denna bedömning.

Varulager

Det faktum att IFRS kräver nya beräkningar vid varje nedskrivningstillfälle vid varulagerinkurans anser jag leder till en krångligare redovisning i jämförelse med K3.

Tillgångarnas tillverkningskostnad ökar enligt IFRS till följd av att indirekta kostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet i jämförelse med om redovisning sker enligt K3. Innebörden av detta tolkar jag att vid försäljning av tillgången måste ett högre försäljningspris tas ut för att samma vinstmarginal ska uppnås som ifall dessa kostnader hade exkluderats. I slutändan skulle detta betyda att tillgången antingen skulle behöva säljas till ett högre försäljningspris för att behålla företagets vinstmarginal i redovisningen eller att företaget hade behövt minska sin vinstmarginal för att kunna använda samma försäljningspris som i det första fallet. Om företaget hade valt att använda en lägre vinstmarginal skulle ett lägre resultat uppnås till följd av försäljningen. Dock skulle detta resultat öka genom att en lägre kostnad för de indirekta kostnaderna hade redovisats. Likvärdigt totalresultat hade därmed uppkommit som i de fall som inga in-

direkta kostnader hade inräknats. Vid ett ökat försäljningspris hade istället, naturligt nog, totalresultatet ökat under förutsättning att samma volym hade kunnat säljas.

Jag anser därför, precis som Bao med flera (2010), att värdering enligt IFRS torde leda till en högre värdering av varulagret än vid användning av K3. Denna tolkning som jag gjort bygger dels på kravet att inkludera indirekta omkostnader i samband med egentillverkade tillgångar och dels på tillåtandet av återföring av tidigare nedskrivet varulager. Trots sitt påstående kunde inte Bao med flera (2010) bekräfta detta och fick istället fram resultatet att IFRS medför högre lageromsättningshastighet än nationella redovisningsstandarder. Detta resultat ansåg de dock kunde kopplas till miljömässiga skillnader, som olika länders traditioner av lageromfång, vilket jag anser kan vara en riktig tolkning. Jag tror därmed inte att redovisningsval vid värdering av varulager i högre grad påverkar mått som lageromsättningshastighet.

Materiella anläggningstillgångar
Jag kan inte se att det blir krångligare att utföra beräkningarna som behövs i IFRS vid värdering av materiella anläggningstillgångar om omvärderingsmetoden valts än vad det är att redovisa enligt K3. Anledningen till det är att K3 uppger att det bokförda värdet ska prövas på varje balansdag och beräkningar krävs således lika ofta om inte oftare i K3 jämfört med IFRS. Därför kan inte dessa principer användas i argumentet som presenterats av Fearnley och Hines (2007) vilket anger att IFRS är mer komplicerat än vad nationella redovisningsregelverk är.

Låneutgifter
Nyttan och krångligheten med de olika redovisningsregelverken vid redovisning av låneutgifter beror helt och hållet på om företaget i fråga har kvalificerade tillgångar. Om detta finns anser jag att det uppstår mer komplexa bedömningssituationer om IFRS följs vilket leder till en krångligare redovisning (Fearnley & Hines, 2007) men samtidigt högre värderelevans (Palea, 2013). Denna avvägning angående om nyttan överstiger krångligheten behöver därför göras i varje separat situation för att avgöra om tillräckligt högt värde uppnås i och med en övergång (Fearnley & Hines, 2007).

Ersättning till anställda
Genom att en stor mängd bedömningar ryms i den enda posten förmånsbestämda planer kan jag särskilt se problem vid användandet av IFRS i små onoterade bolag vid redovisning av denna post. Anledningen till det är att jag inte tror att mindre företag har lika mycket resurser som de större företag som kräver IFRS-tillämpning har, till att behandla denna typ av komplexitet. K3 tillåter en förenkling av denna beräkning vilket jag anser spar mycket tid och kraft från moderbolagets sida. Även det faktum att K3 tillåter att utländska dotterbolags samtliga pensionsförpliktelser redovisas på samma sätt som i dotterbolagets egen redovisning, medan IFRS inte gör det, påvisar att K3 är ett mycket enklare sätt att redovisa denna post. Sammantaget anser jag därmed att redovisning enligt IFRS är mycket krångligare än vad det behöver vara vid redovisning enligt K3. Dessa förenklingar kan sammanlänkas med argument mot en övergång som påvisats av Fearnley och Hines (2007).

Immateriella tillgångar
Om samtliga kostnader som uppstår i samband med internt upparbetade immateriella tillgångar väljs att redovisas som forskningskostnader vid användning av K3, anser jag att redovisningen blir enklare än om dessa kostnader separeras, som i IFRS samt K3 kapitel tolv. Det innebär att valet som tas bör grunda sig på förutsättningarna i olika koncerner för att avgöra om det krångligare sättet att redovisa denna post i IFRS överstiger nyttan med det (Fearnley & Hines, 2007). Kim och Shi (2012) menar att en frivillig övergång ökar tillgängligheten av information och Guerreiro med flera (2012) fastställer att det även ökar legitimitet, måluppfyllelse och förmågan att hantera en osäker miljö. Samtidigt beskriver Fearnlay och Hines (2007) och Nobes (2010) den upplevda krångligheten med en övergång.

Finansiella instrument
Det framstår tydligt att det är en större flexibilitet att följa K3 än IFRS vid redovisning av finansiella instrument då koncerner kan välja värderingsmetod enligt K3. Om anskaffningsmetoden används enligt K3 blir det stora skillnader på redovisningen gentemot om IFRS används. Det som jag anser kan luta mot att välja dessa rekommendationer i K3 är att jag tror att det är enklare, vilket kan vara skäl nog för mindre onoterade bolag som kanske inte har mycket resurser avsatta för att upprätta redovisningen samt tillhörande bedömningar och beräkningar. Vid värdering till verkligt värde eller anskaffningsvärde enligt IFRS, samt K3 om detta valts, sker indelningen av finansiella instrument på ett till synes mer komplicerat sätt anser jag. Detta förstärks av forskningsresultaten som fastställts av Feranley och Hines (2007) som visar att det i praktiken har känts för komplicerat och onödigt för mindre företag att använda IFRS.

Effekter av ändrade valutakurser
Jag anser att den monetära metoden är mer komplex och därmed svårare att hantera än dagskursmetoden. Incitament till att göra det redovisningsval som medför användning av den monetära metoden vid valutaomräkning är då dotterbolaget är en integrerad del i moderbolaget. Jag tänker mig främst situationer då dotterbolaget fungerar som en slags förlängning av moderbolaget för att enklare nå ut till marknaden i ett annat land än den egna hemvisten. I detta fall anser jag att nyttan kan överstiga krångligheten. Dock bör fler aspekter beaktas vid denna bedömning innan ett beslut tas.

5.4.1 Övergång eller inte

Lapointe-Antunes och Moore (2013) förklarar att då Kanada införde IFRS gavs företagen en fem års lång övergångsperiod medan ett undersökt specifikt företag arbetade under denna tid med att utreda de skillnader som övergången skulle medföra i redovisningen. Jag tror egentligen inte det krävs en lika lång tid som detta företag använt för att ställa om men jag anser ändå att IFRS är ett komplext regelverk och att det därför krävs noggrann insättning i principerna. Även Rezaee med flera (2010) har poängterat vikten i att skapa tillräckligt med kunskap om standarderna för att en framgångsrik övergång ska ske. Det brukar även leda till att en övergång blir en kostsam process (Baldarelli m. fl., 2012, Kim & Shi 2012, Rezaee m. fl., 2010). Jag anser att dessa kostnader kan minska genom att en bedömning av lämplig övergångsperiod görs i samband med beslutet. I detta fall behöver inte förändringen hastas fram och inga

onödiga kostnader behöver uppstå. Frågan som kvarstår är om en övergång överstiger nyttan för de koncernföretag som är i valet och jag anser att det måste besvaras av varje enskilt moderföretag.

Jag kan utläsa en naivitet i den påstådda enkelhet med en övergång till IFRS som anges om ett lands redovisningsregelverk liknar IFRS (Muresan m. fl., 2013). Fearnley och Hines (2007) samt Rezaee med flera (2010) har kommit fram till att en övergång till IFRS upplevts som positiv innan ett införande. Däremot upptäckte Fearnaley och Hines (2007) att denna uppfattning hade ändrats efter övergången. Författarna kom fram till att det i praktiken ansågs komplicerat och onödigt för mindre företag att tillämpa IFRS. Balderelli med flera (2012) har kommit fram till att även IFRS for SME har upplevts vara för svårt att använda för mindre onoterade företag. Inte heller har dessa principer antagits av EU och därför ser jag inte någon anledning för denna studies exempelföretag och liknande företag att välja IFRS for SME.

Dessa rön anser jag bringar en varningssignal över att frivilligt införa IFRS och jag kan se svårigheter med det samt vikten av att noggrant undersöka förutsättningar innan detta beslut tas. Eftersom K3 är anpassat till onoterade bolag kan det troligtvis kännas som en trygghet att välja detta regelverk. K3 har en enklare uppbyggnad och kräver generellt sett inte lika mycket bedömningar som IFRS gör vilket styrker påståendet att K3 är ett enklare regelverk att följa. Dock kanske det ändå kan finnas en högre nytta med en övergång. Framtida planer med verksamheten skulle kunna förespråka en övergång till IFRS. Exempelvis om det antas en hög tillväxttakt eller planer på ytterligare utökad verksamhet i utlandet kan jag tänka mig att det kan vara läge att fundera på en övergång. IFRS skulle i detta fall kunna öka jämförbarheten för samtliga intressenter. Jag ser även att genom att följa IFRS i koncernredovisningen kan moderbolaget och utländska dotterbolag redovisa enligt IFRS och RFR 2 för att på det viset slippa tänka på att översätta dotterbolagens redovisning utan kan istället lägga mer fokus på upprättandet av koncernredovisningen. Guerreiro med flera (2012) har fastställt samband mellan utländska dotterbolag och en övergång till IFRS.

Problemet som undersökts för denna studie liknar problemet som finns vid jämförelser mellan olika länders redovisning men fokuserar här på översättningen av utländska dotterbolags redovisning. Syftet med denna studie har därför varit att undersöka skillnaderna mellan Sveriges nationella redovisningsregelverk och det internationella regelverket IFRS. Skillnaderna som presenterats och tolkats ska kunna vara till hjälp för exempelföretaget och företag i liknande situation vid beslutsfattande om vilket av dessa regelverk som ska antas. Samtidigt är avsikten med studien att samtliga läsare ska kunna göra en bedömning angående om den pågående harmoniseringen bör utökas till att innefatta även onoterade bolag som innehar utländska dotterbolag eller inte.

De skillnader som tagits upp och tolkats i denna studie kan ha olika grad av påverkan på onoterade företag som har utländska dotterbolag. Jag måste därför lämna till var och ett av företagen som är i denna situation att noggrant överväga de för- och nackdelar som finns för just deras företag med att välja att redovisa enligt K3 eller IFRS. Till hjälp kan de skillnader som valts ut och presenterats i denna studie samt tolkningarna av dessa användas som ett första steg i beslutsprocessen.

6 Slutsats och diskussion

Detta kapitel avslutar denna studie genom att besvara den forskningsfråga som ställts och därmed uppfylla studiens syfte under slutsats. Därefter följer en reflektion till studiens exempelföretag samt författarens egna reflektioner över studiens genomförande och förslag ges till fortsatt forskning.

6.1 Slutsats

Denna uppsats har behandlat skillnader som finns mellan att redovisa enligt K3 och IFRS samt vad skillnaderna innebär för onoterade företag som har utländska dotterbolag. En av de viktigaste skillnaderna som förekommer i IFRS och K3 rör redovisning av olika kostnader vilket kan leda till ökade möjligheter till resultatmanipulation. K3 innefattar de största möjligheterna genom att fler valmöjligheter finns till hur vissa kostnader ska redovisas. IFRS tillåter värdering till verkligt värde i fler principer än vad K3 gör vilket kan upplevas utge en större möjlighet till att uppvisa en mer rättvisande bild av redovisningen. Det kan även förespråkas att verkligtvärdevärdering leder till en högre värderelevans. En högre värderelevans i redovisningen uppnås i IFRS och kan leda till ökad legitimitet för företaget och att lättare kunna få utländska finansierare. Noggranna bedömningar krävs i fler fall i IFRS än vad som görs i K3 genom att K3 erbjuder fler förenklingsalternativ. Samtidigt har K3 en enklare uppbyggnad vilket sammantaget leder till att redovisningen kan upplevas enklare om K3 följs. IFRS kan därmed upplevas krångligare och därmed uppstår svårigheter med en övergång.

Det går inte avgöra vad varje skillnad innebär generellt för onoterade företag som har utländska dotterbolag eftersom flera förutsättningar styr detta. Beslutet om en övergång är därmed situationsrelaterat. Min slutsats är att moderföretag noggrant bör sätta sig in i betydelsen av skillnaderna i regelverken för just deras koncern vid beslutsfattandet av vilket av redovisningsregelverken K3 och IFRS de ska använda.

6.1.1 Exempelföretaget

Jag kan tänka mig att fördelarna med en övergång till IFRS kan överstiga nackdelarna i framtiden för denna studies exempelföretag beroende på vilken utveckling som sker i verksamheten. Jag anser dock att det troligtvis behövs en längre övergångsperiod än vad som är möjligt till och med årets bokslut. En noggrann insättning i regelverket är viktigt före ett införande av IFRS för att minimera övergångsprocessens kostnader. Dock anser jag inte att skillnaderna behöver vara enorma mellan K3 och IFRS och kan därför tänka mig att en övergång kan göras enklare i framtiden om företaget börjar med att redovisa enligt K3 om denna övervägning ändå görs.

6.2 Reflektion över studiens genomförande

Ett första urval som gjordes av de standarder som jämförts i denna studie byggde på skillnader som tagits upp av Drefeldt och Törning (2013) i jämförelse med de skillnader som tagits upp av Marton med flera (2013). Detta kan ha gjort att någon viktig skillnad missats. Däremot tror jag inte att genom att ett fåtal andra standarder hade inkluderats alternativt ersatt vissa av de som tagits med i denna undersökning, hade påverkat resultatet som framkommit avsevärt. Genom att studiens empiri bygger på officiella redovisningsregelverk anser jag att resultatet som framkommit är korrekt. Offentligheten av redovisningsprinciperna betyder även att studien med enkelhet kan upprepas och ska i detta fall leda fram till samma resultat.

Tolkningarna som gjorts i denna studie hade kunnat skilja sig åt ifrån olika forskares tolkningar om studien skulle upprepas. Detta på grund av att dessa bygger på författarens förförståelse. Det hade i sin tur kunnat leda fram till olika slutsatser. Dock kan slutsatserna i denna studie ansluta sig till tidigare forskning vilket förespråkar resultatens riktighet.

6.3 Förslag till fortsatta studier

Om det första steget i en beslutsprocess över val av redovisningsregelverk har legat på en bedömning av skillnaden mellan IFRS och K3 kan nästa steg utgöras av en bedömning av skillnaderna mellan det utländska dotterbolagets regelverk och K3 alternativt/samt IFRS. På det viset skulle ytterligare undersökning ske av de svårigheter som föreligger mellan olika länders redovisning då det förekommer utländska dotterbolag i en koncern. För-och nackdelar med en övergång till IFRS skulle då troligtvis bli mer framstående.

Ett annat förslag till fortsatt forskning i ämnet är istället för jämförelser av redovisningsregelverken som gjorts i denna studie skulle revisorer kunna intervjuas om vad de anser om frivillig IFRS-tillämpning i onoterade företag som har utländska dotterbolag. På det viset skulle forskningsfrågan få ett svar som baserar på praktisk kunskap ifrån branschkunniga praktiker istället för en utgångspunkt i regelverken vilket varit grunden i denna studie.

Referenslista

Arbnor, Ingeman & Bjerke, Björn (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. 2., [omarb. och utök.] uppl. Lund: Studentlitteratur

Baker, Richard C., Biondi, Yuri & Zhang, Qiusheng (2010). Disharmony in international accounting standards setting: The Chinese approach to accounting for business combinations. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 21:2, p. 107-117.

Baldarelli, Maria-Gabriella, Demartini, Paola, Mosnja-Skare, Lorena & Paoloni, Paola (2012). Accounting Harmonization for SME-s in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-s and Empirical Evidences. *Economic Research – Ekonomska Istrazivanja*, vol. 25:1, p. 1-26.

Bao, Da-Hsien, Lee, Jooh & Romeo, George (2010). Comparisons on selected ratios between IFRS and US GAAP companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, vol. 8:1, p. 22-34.

Bao, Da-Hsien, Lee, Jooh & Romeo, George (2010). Comparisons on selected ratios between IFRS and US GAAP companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, vol. 8:1, p. 22-34. Citerar MacKenzie Donald & Millo Yuval (2003). Constructing a Market, Performing Theory: The Historical Sociology of a Financial Derivatives Exchange. *American Journal of Sociology*, vol. 109:1, p. 107–145.

Bergström, Göran & Boréus, Kristina (red.) (2012). *Textens mening och makt: metodbok i samhällsvetenskaplig text- och diskursanalys*. 3., [utök.] uppl. Lund: Studentlitteratur

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2., [rev.] uppl. Stockholm: Liber

Deegan, Craig & Unerman, Jeffrey (2011). *Financial accounting theory*. 2. European ed. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education

Ding, Yuan, Jeanjean, Thomas & Stolowy, Hervé (2005). Why do National GAAP Differ From IAS? The Role of Culture. *The International Journal of Accounting*, vol. 40:4, p. 325-350.

Drefeldt, Caisa & Törning, Eva (2013). *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*. 2., [rev.] uppl. Lund: Studentlitteratur

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3). [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/B/BFNAR20120001/ [2014-05-07].

IFRS 10 Koncernredovisning. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IFRS0010/ [2014-05-07].

IAS 2 Varulager. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IAS0002/ [2014-05-07].

IAS 16 Materiella anläggnigstillgångar. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IAS0016/ [2014-05-07].

IAS 23 Låneutgifter. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IAS0023/ [2014-05-07].

IAS 19 Ersättning till anställda. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IAS0019/ [2014-05-07].

IAS 38 Immateriella tillgångar. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IAS0038/ [2014-05-07].

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.faronline.se.ezproxy.server.hv.se/Dokument/I/IAS0039/ [2014-05-07].

Fearnley, Stella & Hines, Tony (2007). How IFRS has Destabilised Financial Reporting for UK Non-listed Entities. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, vol. 15:4, p. 394-408.

Guerreiro, Marta Silva, Rodrigues, Lúcia Lima & Craig, Russel (2012). Voluntary Adoption of International Financial Reporting Standards by Large Unlisted Companies in Portugal – Institutional Logics and Strategic Responses. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 37:7, p. 482-499.

Gustavsson, Michael (1999). Text och textobjekt. I Säfström, Carl-Anders & Östman, Leif (red.) *Textanalys: introduktion till syftesrelaterad kritik*. Lund: Studentlitteratur. s. 37-56.

Hodgdon, Christopher, Hughes, Susan B. & Street, Donna L. (2011). Framework-based Teaching of IFRS Judgements. *Accounting Education: An International Journal*, vol. 20:4, p. 415-439.

Iatridis, George (2010). International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information. *International Review of Financial Analysis*, vol. 19:3, p. 193-204.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur

Kedner, Gösta, Svenberg, Sven-Åke & Ekberg, Mats (2008). *Koncernredovisning: för noterade och onoterade företag*. 12., [omarb. och utök.] uppl. Lund: Studentlitteratur

Kim, Jeong-Bon & Shi, Haina (2012). Voluntary IFRS Adoption, Analyst Coverage, and Information Quality: International Evidence. *Journal of International Accounting Research*, vol. 11:1, p. 45-76.

Lapointe-Antunes, Pascale & Moore, James (2013). The Implementation of IAS 16 and IAS 41 at Andrew Peller Limited. *Accounting Education: An International Journal*, vol. 22:3, p. 268-281.

Marton, Jan, Lumsden, Marie, Lundqvist, Pernilla & Pettersson, Anna Karin (2013). *IFRS - i teori och praktik*. 3., [uppdaterade] uppl. Stockholm: Sanoma utbildning

Merriam, Sharan B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur

Muresan, Mariana, Nistor, Christina Silva & Filip Crina (2013). Convergence or Divergence between National and International View on Tangible Assets – Case Study Romania. *Acta Universitis Danubius: Oeconomica*, vol. 9:5, p. 50-60.

Nobes, Christopher (2010). On Researching into the Use of IFRS by Private Entities in Europe. *Accounting in Europe*, vol 7:2, p. 213-226.

Palea, Vera (2013). IAS/IFRS and Financial Reporting Quality: Lessons from the European Experience. *China Journal of Accounting Research*, vol. 6:4 , p. 247-263.

Peng, Songlan, Tondkar, Rasoul H., Smith, Joyce van der Laan, Harless, Davis W. (2008). Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A Study from China. *The International Journal of Accounting*, vol. 43:4 , p. 448-468.

Ragin, Charles C. (1989), *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. Berkley: University of California Press.

Rezaee, Zabihollah, Smith, Murphy L. & Szendi, Joseph Z. (2010). Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances in Accounting*, vol. 26:1, p. 142-154.

Shima, Kim M. & Yang, David C. (2012). Factors Affecting the Adoption of IFRS. *International Journal of Business*, vol. 17:3, p. 276-298.

Årsredovisningslagen: en guide till god redovisningssed. 3., [rev.] uppl. (2012). Lund: Studentlitteratur

Förteckning över tabeller och figur

Tabell 1. BFN:s indelning av redovisningsprinciper i K-regelverk.. 2

Figur. Tolkningsmodell. 25

Tabell 2. Skillnader mellan IFRS 10 och K3 kapitel 9 – Koncernredovisning. 28

Tabell 3. Skillnader mellan IAS 2 och K3 kapitel 13 – Varulager..... 30

Tabell 4. Skillnader mellan IAS 16 och K3 kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar. 32

Tabell 5. Skillnader mellan IAS 23 och K3 kapitel 25 – Låneutgifter. 34

Tabell 6. Skillnader mellan IAS 19 och K3 kapitel 28 – Ersättning till anställda..... 36

Tabell 7. Skillnader mellan IAS 38 och K3 kapitel 18 – Immateriella anläggningstillgångar. 38

Tabell 8. Skillnader mellan IAS 39 och K3 kapitel 11 och 12 – Finansiella instrument. 41

Tabell 9. Skillnader mellan IAS 21 och K3 kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser. 44

Tabell 10. Totala skillnader mellan IFRS och K3 som studerats i denna uppsats. 47

HÖGSKOLAN VÄST
Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi
461 86 TROLLHÄTTAN
Tel 0520-22 30 00
www.hv.se