Implementeringen av IFRS
i fem svenska börsbolag

En jämförande studie av Aspiro, Sigma,
PartnerTech, Nolato och Höganäs

Magister-/Kandidatuppsats
i Företagsekonomi
Externredovisning & företagsanalys
Vårterminen 2006

FÖRFATTARE: Eva Sandquist
Carina Sidorsson

HANDLEDARE: Ulla Törnqvist
FÖRORD

Vi vill härmed framföra vårt varmaste tack till vår handledare Ulla Törnqvist, för alla de intressanta synpunkter och det stöd som hon givit oss under arbetets gång. Vi har verkligen uppskattat det! Vi vill också passa på att tacka våra respondenter på Aspiro, Sigma, Partner Tech, Nolato och Höganäs för att de tagit sig tid att träffa oss och så villigt svarat på våra frågor. Utan er hjälp hade det inte blivit någon uppsats!

Eva Sandquist och Carina Sidorsson

Göteborg, den 2 juni 2006
Examensarbete i företagsekonomi, externredovisning och företagsanalys
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
magister-/kandidatuppsats VT 06
Författare: Eva Sandquist och Carina Sidorsson
Handledare: Ulla Törnqvist
Titel: Implementeringen av IFRS i fem svenska börsbolag

Sammanfattning


Syfte: Uppsatsens syfte är att beskriva hur fem olika stora svenska börsföretag hittills har implementerat IFRS i sin redovisning, för att på så sätt öka den existerande kunskapen om detta, vilken är begränsad. Genom att jämföra företagen med varandra vill vi kartlägga eventuella likheter och skillnader i implementeringsprocessen och analysera vad dessa kan bero på.


Metod: Undersökningen har genomförts enligt metoder för fallstudier och författarna har genomfört personliga intervjuer. Antal undersökningsobjekt begränsades till fem olika stora små och medelstora företag med säte i Skåne, Halland och Västra Götalands län. Respondenterna var koncernrevisorer på de fem utvalda företagen. Bolagen bedriver verksamhet inom IT-, teknik-, plast- eller metall/verkstadsbranschen och har en omsättning mellan 0,4-4,6 Mdr kr.

Resultat och slutsatser: Skillnaderna i de studerade företagen beträffande deras implementeringsprocesser visade sig vara mindre än förväntat. Bolagen har upplevt IAS 1 och IFRS 3 som de mest komplicerade standarderna. Även IAS 39 har för de större undersökta företagen varit en belastning. Att arbetet med den första årsredovisningen enligt IFRS skulle vara så arbetssam hade inte förutsetts. Införandet av IFRS kan beskrivas som en process i tre steg där faserna informationshämtning, inventering och slutlig implementering ingår.

Förslag till fortsatt forskning: Ett intressant område att undersöka är hur företagens finansiella rapporter under de kommande åren utvecklas under påverkan av IFRS. Vilken form kommer de finansiella rapporterna att ta när företagen lär sig allt mer av varandra och när redovisningens framtida kontrollörer har sagt sitt?
Förkortningar

CESR = The Committee of European Securities Regulators
EFRAG = European Financial Reporting Advisory Group
EG = Europeiska gemenskaperna
EU = Europeiska Unionen
FAR = Föreningen Auktoriserade Revisorer
IAS = International Accounting Standards
IASB = International Accounting Standards Board
IASC = International Accounting Standards Committee
IASCF = International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC = International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS = International Financial Reporting Standards
IOSCO = International Organization of Securities Commissions
RR = Redovisningsrådets Rekommendationer
SIC = Standing Interpretations Committee
1 INLEDNING ......................................................................................................................................................... 1
  1.1 BAKGRUND .......................................................................................................................................... 1
  1.2 PROBLEMDISKUSSION ................................................................................................................................. 2
    1.2.1 Frågeställning ................................................................................................................................. 3
  1.3 SYFTE ..................................................................................................................................................... 4
  1.4 AVGRANSNINGAR OCH DEFINITIONER ................................................................................................. 4
  1.5 FORTSATT DISPOSITION ....................................................................................................................... 5

2 METOD .................................................................................................................................................................. 6
  2.1 VAL AV METOD OCH UNDERSÖKNINGSANSAQS ................................................................. 6
  2.2 TILLVÅGÅNGSSÄTT ................................................................................................................................. 7
    2.2.1 Datainsamling .................................................................................................................................. 8
    2.2.2 Urval ............................................................................................................................................. 8
    2.2.3 Intervjuer ...................................................................................................................................... 9
  2.3 METOD FÖR DATAANALYS ................................................................................................................... 10
  2.4 UNDERSÖKNINGENS TROVÄRDIGHET .............................................................................................. 10
    2.4.1 Validitet ...................................................................................................................................... 10
    2.4.2 Reliabilitet .................................................................................................................................. 11
    2.4.3 Generaliserbarhet ....................................................................................................................... 11
  2.5 METOD- OCH KÄLLKRITIK .................................................................................................................. 11

3 TEORETISK REFERENSRAM ............................................................................................................................ 13
  3.1 REDOVISNINGENS REGLERING .......................................................................................................... 13
    3.1.1 Två olika synsätt på redovisning och dess reglering .................................................................. 13
    3.1.2 IFRS inom EU ............................................................................................................................ 14
    3.1.3 Svensk redovisningsreglering idag .......................................................................................... 15
    3.1.4 Övergången till IFRS .................................................................................................................. 16
    3.1.5 Standarder som väntades komplicera redovisningen .............................................................. 17
    3.1.6 Redovisningens kontrollörer ................................................................................................... 18
  3.2 FÖRÄNDRINGSTEORI ............................................................................................................................. 19
    3.2.1 En organisation sett ur olika perspektiv .................................................................................. 19
    3.2.2 Förändringsförmåga och förändringskontext ......................................................................... 20
    3.2.3 Förändringens innehåll, omfattning och tidsperspektiv .......................................................... 21
    3.2.4 Motstånd mot förändring .......................................................................................................... 22
    3.2.5 Förändringsprocessens genomförande .................................................................................. 23

4 EMPIRI ................................................................................................................................................................. 26
  4.1 ASPIRO AB ............................................................................................................................................. 26
    4.1.1 Implementeringen av IFRS ........................................................................................................ 26
    4.1.2 Redovisningsmässiga effekter ................................................................................................. 27
    4.1.3 Resursmässig påverkan .......................................................................................................... 28
    4.1.4 Andra aspekter på implementeringen .................................................................................. 28
  4.2 SIGMA AB .............................................................................................................................................. 29
    4.2.1 Implementeringen av IFRS ........................................................................................................ 29
    4.2.2 Redovisningsmässiga effekter ................................................................................................. 30
    4.2.3 Resursmässig påverkan .......................................................................................................... 30
    4.2.4 Andra aspekter på implementeringen .................................................................................. 30
  4.3 PARTNERTECH AB ................................................................................................................................. 32
    4.3.1 Implementeringen av IFRS ........................................................................................................ 32
    4.3.2 Redovisningsmässiga effekter ................................................................................................. 33
    4.3.3 Resursmässig påverkan .......................................................................................................... 33
    4.3.4 Andra aspekter på implementeringen .................................................................................. 33
  4.4 NOLATO AB ............................................................................................................................................ 35
    4.4.1 Implementeringen av IFRS ........................................................................................................ 35
    4.4.2 Redovisningsmässiga effekter ................................................................................................. 36
    4.4.3 Resursmässig påverkan .......................................................................................................... 36
    4.4.4 Andra aspekter på implementeringen .................................................................................. 36
  4.5 HÖGANÄS AB ......................................................................................................................................... 37
    4.5.1 Implementeringen av IFRS ........................................................................................................ 37
1 Inledning


1.1 Bakgrund

Den ökande internationaliseringen som pågår i dagens samhälle har påverkat näringslivsklimatet på så vis att företagen i allt högre grad har internationella förbindelser och att ägandet har spridits allt mer. Uttryck för detta är bland annat den omfattande export och import som sker mellan länder, bolagsförvärv och andra typer av samarbeten samt den ytterligare spridningen av ägandet som det innebär att företag kan vara noterade på börsor och handelsplatser i andra länder såväl som på flera börsor samtidigt. Även kapitalmarknaden har ändrat karaktär på grund av internationaliseringen. Bolagens kreditgivare kan till exempel finnas utspridda i många olika delar av världen och är inte längre knutna till respektive företags hemland.


Ytterligare en anledning till att ett behov av internationell samordning av redovisningsprinciper och reglering vuxit fram kan hänföras till de redovisningsskandaler som avslöjats under 2000-talets inledning och som bidragit till att allvarligt skada förtroendet för kapitalmarknaden (Gornik-Tomaszewski & McCarthy 2005, s. 15). Uppmärksammade fall, som exempelvis de i Enron och WorldCom i USA och ABB och Skandia i Sverige, har gjort att redovisnings- och revisionsfrågor uppmärksammat i media och fått illustrera hur dessa frågor berör många människor, såväl direkt som indirekt. En öppen redovisning kan minska riskerna för att bolagen ska kunna undanhålla ekonomiska oegentligheter och manipulera sina
redovisningar för att missleda investerare. Ett skäl till att harmonisera redovisningsreglerna är således att öka jämförbarheten mellan företag i olika länder och branscher och ett annat skäl är att förbätta utbildningen av de finansiella rapporterna främjas, vilket underlättar värdering och investeringsbeslut (Ruder, Canfield & Hollister 2005, s. 516).


### 1.2 Problemdiskussion

I samband med de svenska börsbolagens övergång till IFRS var det nödvändigt att företagen bedrev ett arbete med att anpassa sin redovisning till förändringarna som det nya regelverket skulle medföra. Det är först nu under våren 2006 som de första årsredovisningarna, som upprättats efter det att IASB:s regler blev tvingade och obligatoriska, finns tillgängliga. Därför är de medfördas konsekvenserna av implementeringen och omfattningen av dessa i olika företag ännu ej kartlagda fullt ut.

---

1 En lista över de förkortningar som förekommer i uppsatsen finns på sidan II.
3 Hädanefter kommer i denna uppsats begreppet IFRS användas i denna betydelse som omfattar hela regelverket.
Övergången till en ny redovisningspraxis har inneburit att den i Sverige tidigare tillämpade transaktionsbaserade redovisningen ersätts av en mer värdebaserad redovisning, som i allt högre grad utgår från verkliga värden. De nya reglerna är i vissa fall mer detaljerade jämfört med Redovisningsrådets rekommendationer (RR) och Årsredovisningslagen (ARL), och kräver att bolagen presenterar utförligare tilläggsupplysningar. Bland annat medför tillämnningen av IFRS att fler balansräkningsposter ska värderas till verkligt värde på balansdagen vilket kan innebära större svängningar i företagens resultat. Ändrade redovisningsprinciper, en annorlunda uppställningsform i koncernredovisningen och andra nya krav som måste uppfyllas har tillkommit. Det förutspåddes att både tid och andra resurser skulle behövdes att redovisningen ersättas i de berörda företagen (se t ex Rippe 2001, s. 28-29; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2005, s. 52).


1.2.1 Frågeställning

Införande av nya redovisningsregler har med största sannolikhet påverkat olika företag på olika sätt, beroende på i vilken situation företagen befinner sig i. Det som vi med denna studie ämnar undersöka är hur själva implementeringsprocessen vid införandet av IFRS gick till i olika stora företag. Vi vill undersöka om några likheter och skillnader vad gäller implementeringsprocessen kan identifieras och vad dessa i så fall kan hänföras till. Vår huvudproblemfråga som vi med denna studie avser att besvara formulerar vi därför enligt följande:

- Vilka likheter och skillnader i implementeringsprocessen vid införandet av IFRS mellan olika företag kan identifieras och vad kan de i så fall bero på?

Själva implementeringsprocessen kan angripas ur flera vinklar och vi har valt att dela upp problemet i två delfrågor, där vi dels tittar på de redovisningsmässiga effekter som det nya
regelverket inneburit för företagen och dels undersöker de organisatoriska effekter som konverteringen till IFRS medfört. De två delfrågorna har vi formulerat enligt nedan:

- **Vilka eventuella redovisningsmässiga effekter har övergången till de nya redovisningsreglerna enligt IFRS inneburit?**

- **Vilka eventuella organisatoriska effekter har övergången till de nya redovisningsreglerna enligt IFRS inneburit?**

I den första delfrågan vill vi undersöka om det går att se några skillnader mellan företagen när det gäller redovisningen beroende på storlek, eller är de eventuella problem den nya redovisningen bidragit till att företaget redovisar som de gör genom att titta på vilka standarder som påverkat redovisningen mest, hur moder- och dotterbolag redovisar och om redovisningen är kongruent över hela koncernen. Vidare vill vi undersöka om företaget har någon tidigare erfarenhet av att byta redovisningssätt och vilka delar i redovisningen som upplevs problematiska. Har t.ex. införandet av IFRS inneburit att nya värderingsmodeller/redovisningsmodeller måste införas och har utformningen av de finansiella rapporterna förändrats? En annan intressant sak i sammanhanget som vi vill undersöka är hur företaget tar till sig information om ny reglering och hur detta kan ha påverkat implementeringsprocessen.

I delfråga två vill vi undersöka den praktiska biten av genomförandet mer noga. Vi vill veta hur företaget har utbildat sin personal i redovisningsfrågor, hur mycket experthjälp från externa medarbetare som behövts för att klara övergången och hur själva processen organiserats i företaget. Vidare vill vi veta vad övergången kostat, hur stora resurser har företagen att lägga på redovisning och om detta påverkat hur själva genomförandet gått till. Har företaget till exempel behövt ändra sina redovisningsrutiner och datasystem? Genom att först besvara de två delfrågorna vill vi kunna dra slutsatser som sedan kan hjälpa oss att besvara studiens huvudfråga, vilket förhoppningsvis kommer att ge en klarare bild av hur implementeringen av den nya redovisningsregleringen har sett ut i några svenska börsnoterade företag.

### 1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att genom en komparativ studie beskriva hur några utvalda olika stora svenska börsföretag hittills har implementerat IFRS i sin redovisning. Genom att jämföra företagen med varandra vill vi kartlägga eventuella skillnader och likheter i implementeringsprocessen och analysera vad de kan bero på.

Studiens bidrag ämnas vara att öka kunskapen om hur svenska företag som inte tillhör kategorin de största börsbolagen har hanterat IFRS-implementeringen inom sina organisationer.

### 1.4 Avgränsningar och definitioner

Fokus i det problemområde som undersöks ligger på en process som de studerade företagen har erfart. Det som berörts är således hela kedjan i deras implementeringsprocesser, det vill
såg hela tidsperioden från det att företagen blev medvetna om den förändring som de skulle behöva genomgå till den första årsredovisningen som upprättats i enlighet med IFRS utgavs. Vi har i studiens analys främst utgått från de resultat vi erhållit via de intervjuer som genomförts, även om viss fakta hämtats från företagens finansiella rapporter.

Med noterade bolag menas i uppsatsen de bolag som har värdepapper som tagits upp till handel på en reglerad marknad i en av EU:s medlemsstater. I Sverige utgörs de reglerade marknaderna av de marknadsplatser och börsen som står under Finansinspektions kontroll, vilka i skrivandets stund är Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market NGM AB och Aktietorget AB (www.fi.se, 2006-04-10)⁴.

Att de svenska noterade bolagen numera måste tillämpa IFRS har påverkat alla de finansiella rapporternas intressentgrupper som bland andra revisorer, aktieägare, investerare, analytiker. Denna studie har dock avgränsats till att behandla implementeringsprocesserna i samband med IFRS-övergången ur företagens perspektiv. Studien omfattar vidare fem olika fallföretag och denna avgränsning har gjorts för att vi inom uppsatskursens ram skulle hinna genomföra vår fallstudie. Antalet undersökningenheter har dessutom anpassats efter hur djupgående studien är och det antal enheter som vi bedömt nödvändigt för att kunna göra jämförelser med god reliabilitet.

1.5 Fortsatt disposition

Kapitel 2 innehåller redogörelser för och motiveringar av de metodologiska val som vi gjort, varefter det tillvägagångssätt som har använts förklaras. Därefter beskrivs den tillämpade metoden för analysering av data, varefter en diskussion förs kring studiens giltighetsanspråk. Slutligen i kapitlet tas en del kritik mot metoden och källorna som används upp, vilket är viktigt för att behålla ett kritiskt förhållningssätt.


Kapitel 4 omfattar presentationer av våra fallstudieföretag och redogörelser av de personliga intervjuerna, det vill säga uppsatsens empiri. Empiriredogörelserna består företagsvisa sammansättningar av de svar som förmedlades av respondenterna vid intervjutillfällena.

Kapitel 5 innehåller vår analys, vilken har framarbetats med hjälp av empirin och den teori som vår referensram är uppbyggd av. I analysen jämförs de studerade företagen med varandra för att på detta sätt skillnader och likheter ska tydliggöras. Samtliga de faktorer som vi bedömt som de viktigaste för hur implementeringsprocesserna utformats tas i detta kapitel upp och analyseras var för sig.

Kapitel 6 ger svar på de frågeställningar som uppsatsen avser att besvara och som vi med hjälp av vår analys har kunnat komma fram till. Vidare återfinns en slutdiskussion i vilken även några förslag till fortsatta studier tas upp.

---
⁴ Aktuella reglerade marknadsplatser fås fram genom att söka i företagsregistret på Finansinspektions hemsida, www.fi.se, under kategorin Börs och Clearing.
2 Metod


2.1 Val av metod och undersökningsansats

För att en undersökning skall kunna kallas vetenskaplig krävs det att den är upplagd och genomför på ett vetenskapligt sätt. Vad som kännetecknar en vetenskaplig undersökning är något förenklat att den är inriktad på att ge ett teoretiskt bidrag och att den lagts upp och genomförts med hjälp av vetenskapliga arbetsmetoder. Målet är att finna och konstatera ett mönster eller regelbundenhet och att därefter förklara detta med hjälp av teorier i form av begrepp och relationer mellan begrepp (Lundahl & Skärvad 1999, s. 34-35).


När det gäller undersökningens upplägg finns det flera olika tillämpningsbara metoder, exempelvis litteraturstudier, experiment, surveyundersökningar och fallstudier, vilka passar olika bra beroende på det problemområde och den frågeställning som ska behandlas (Yin 1994, s. 6). Lundahl och Skärvad menar att de två huvuduppläggen när det gäller samhällsvetenskaplig forskning är dels en kvantitativ surveyundersökning och dels en mer kvalitativ fallstudie. En surveyundersökning är en icke experimentell frågeundersökning som ofta är av kvantitativ art, där informationen som samlas in är standardiserad och kan bearbetas med statistiska instrument. Undersökningarna utgår många gånger från ett stickprov och är i huvudsak deskriptiva och analyseras genom att svarsinformationen kodas och införs i tabeller som kan ligga till grund för t.ex. sambandsanalys. Fördelarna med en surveyundersökning är att ett stort antal respondenter kan ingå i urvalet, resultaten går att operationalisera och det är lätt att jämföra resultaten med varandra. Nackdelen är att undersökningen inte kan bli djupgående och att mer kvalitativ information inte når fram (Lundahl & Skärvad 1999, s.168-181). Många undersökningar bygger dock på kombinationer mellan kvalitativa och kvantitativa studier och det är vanligt att olika delstudier genomförs med utgångspunkt från olika metodfilosofier (ibid, s. 197).

Enligt Lundahl och Skärvad (1999, s. 185-186) kan ett system, dess delsystem, gränsen mellan system och miljö samt beroende inom systemet definieras genom en studies syfte. Vi som observatörer eller tolkare av systemet kan bara förstå verkligheten och problemen vi

2.2 Tillvägagångssätt


![Figur 1: Tillvägagångssätt vid fallstudie. Källa: Egen figur efter Lundahl & Skärvad 1999, s. 189.](image-url)
2.2.1 Datainsamling

Den data som insamlades för att användas i vår studie kan delas in i primär- och sekundärdata. Primärdata utgörs av information som författaren själv samlat in, medan sekundärdata utgörs av information som andra samlat in (Lundahl & Skärvad 1999, s. 52).


2.2.2 Urval


För att välja ut undersökningsobjekten tog vi hjälp av ett antal olika urvallskriterier. Ett av de urvallskriterierna som vi använde var att vi på grund av resursbegränsningar geografiskt avgränsade oss till att endast ta med företag med säte i något av de tre länen Västra Götaland, Skåne och Halland. Ytterligare ett kriterium utgjordes av ett storleksanknutet sådant, genom att vi begränsade oss till att rikta in oss på de företag som inte tillhör de allra största. Samtliga bolag som valdes ut hade år 2005 en total koncernomsättning som understeg 5 miljarder kronor och kan, utifrån vår egen bedömning, sägas tillhöra kategorin små och medelstora svenska börsbolag, då vi uteslutit de allra största stolagen på börsen. Ett annat kriterium var att vi ville undersöka företag inom branscher som inte hade påverkats alltför dramatiskt av implementeringen av IFRS. Vi uteslutit därför företag som, med utgångspunkt från aktuellt debatt inom området, förväntades komma att påverkas mycket av regelverksbytet, exempelvis fastighetsföretag, skogsindustriföretag, banker och försäkringsbolag. Anledningen till att vi satte upp detta kriterium var att majoriteten av de svenska börsföretagen inte verkar inom de branscher där de största förändringarna väntades. Vi ville därmed komma åt hur implementeringsprocesserna i sådana företag kan ha sett ut, utan stora störningar av komplicerade standarder som vi misstänkte skulle generera merarbete för företag in en viss bransch. Vi valde att jämföra företag inom några skilda branscher och utgick från kriteriet att det skulle vara fem bolag med ganska likartad IFRS-påverkan och vilkas verksamhetsområden inte skiljde sig alltför mycket åt. De bolag som kom att ingå i studien

valdes ut genom att årsredovisningar från de företag som uppfyllde de ovan uppställda urvalsriterierna studerades. Detta kriterium togs med för att analysen inte skulle komma att påverkas av stora skillnader i branschtillhörighet. Betydelsen av skillnaderna mellan de företag som valdes ut ansåg vi i sammanhanget vara liten. Urvalet har därutöver även påverkats av att flera av de företag som vi önskade ha med i studien inte hade möjlighet att ställa upp.

De fem företagen som omfattas av studien och som det senaste verksamhetsåret hade en koncernomsättning på mellan cirka 400 miljoner kronor per år till 4,6 miljarder kronor är: Aspiro AB, Sigma AB, PartnerTech AB, Nolato AB samt Höganäs AB.

2.2.3 Intervjuer

Vi har valt att genomföra personliga intervjuer med representanter från samtliga företag. Vi har i förväg kontaktat företagen för att se om intresse fanns för att delta i studien. Respondenterna har valts ut genom att vi frågat efter den mest insatta personen i företaget när det gäller redovisning och IFRS. I samtliga fall är det personen som är ansvarig för koncernredovisningen som vi har träffat. Två företag, Höganäs och PartnerTech, valde själva att låta ytterligare en insatt person från bolaget, förutom de koncernredovisningsanvända, delta vid intervjun.

Intervjutillfällena ägde rum i början av maj och i samtliga fall besökte vi respondenterna ute på deras arbetsplatser på företagen. Vi prioriterade personliga intervjuer på grund av fördelen som den direkta kontakt med respondenterna innebär och att det ger intervjuaren en bättre möjlighet att ställa följdfrågor. Eftersom frågornas art var av den karaktären att de krävde att respondenterna förberedde vissa svar innan själva intervjun så fick de på förväg ta del av ett övergripande frågeformulär samt information om vad vi skulle undersöka och syftet med studien via e-post (Bilaga 1). Därmed förväntades en fördel kunna uppnås genom att vi på så sätt förväntade oss att erhålla mer genomtänkta svar. Respondenterna upplevdes ha förberett sig inför våra möten med dem och de var alla tillmötesgående. I efterhand har vi resonerat kring huruvida svaren hade kunnat förbättras om respondenterna hade fått ännu mer specifika frågor innan vi träffade dem. Det är en svår avvägning eftersom det även skulle kunna ha en avskräckande effekt och vi tror inte att det skulle ha inneburit någon större förtjänst för oss.

Intervjuerna utfördes med hjälp av användandet av en och samma intervjuguide (Bilaga 2), med delvis strukturerade frågor. En delvis strukturerad intervju kännetecknas, enligt Andersen (1998, s.162), av att forskaren har en viss teoretisk och empirisk kunskap om det som studeras men ändå är öppen för nya synvinklar och synpunkter som den intervjuande kan komma med. För att få fram djupare information och för att få vissasvar förklarade eller förtydligade har ibland ytterligare följdfrågor ställts. Vid varje intervju deltog båda författarna och vi växlade arbetsuppgifter genom att då den ene av oss vid ett tillfälle hade ansvaret för att ställa frågor antecknade den andre under tiden. Svaren bandades samt transkriberades av intervjuarna och sammanställdes direkt efter intervju tillfällena.
2.3 Metod för dataanalys


När data analyseras i en vetenskaplig fallstudie är det viktigt att det insamlade materialet behandlas objektivt som leder till att nödvändiga slutsatser kan dras samtidigt som alternativa tolkningar kan uteslutas (Yin 1994, s.103). Eftersom huvudmålet med föreliggande studie var att ur olika aspekter jämföra implementeringsprocesserna i olika stora företag från och med 2005 blev tvungna att redovisa enligt IFRS, innehåller empirikapäritet sammanställningar av den insamlade data som vi via intervjuerna tillgodogjorde oss. Sammanställningarna utgör inga fullständiga återgivningar av våra respondenters svar, men vi bedömer att vi tillräckligt utförligt därmed redovisar det som är väsentligt och som legat till grund för att uppfylla studiens syfte. De jämförelser vi kunnat göra utifrån den insamlade empirin knyts därefter i analysen an till den teori vi valt att utgå ifrån samt information som inhämtats från företagens årsredovisningar.

2.4 Undersökningsens trovärdighet

Begreppen nedan som används för att diskutera kring vår undersökning trovärdighet måste, eftersom vi utfört en kvalitativ studie, värderas på ett delvis anormlunda sätt jämfört med studier av kvantitativ inriktning.

2.4.1 Validitet

2.4.2 Reliabilitet

Reliabiliteten är ett begrepp som anger tillförlitligheten och stabilitet i studien och dess empiri och kan sägas beskriva i vilken grad resultaten av en mätmetod påverkas av faktorer som tillfällighet och slumpmässiga mätfel samt att måtningen inte påverkas av vem som utför den och var den utförs (ibid 1998 s.85). Tillförlitligheten i kvalitativa analyser kan inte skattas med siffror utan handlar om att beskriva förutsättningarna och tillvägagångssättet för studien så att det framgår att undersökningen utförts på ett systematiskt och hederligt sätt.

Enligt Merriam (1994, s.182) har kvalitativa fallstudier av sin natur låg reliabilitet eftersom att de ofta är situationsberoende och påverkas av hur väl kommunikationen fungerar mellan intervjuare och respondent. Det gäller således att använda sitt mätinstrument på rätt sätt. Vid urvalet av företag har vi inte haft några preferenser eller förutfattade meningar om företag och deras eventuella anpassning till IFRS, dock med det undantaget att vi inte valt ut företag inom de branscher som vi från början misstänkte skulle påverkas relativt mycket av IFRS. Att vi valt vissa företag och inte andra skall därför inte belasta studiens tillförlitlighet. Vi bedömde vidare att de respondenter som vi intervjuade vara väl insatta i de frågor som vi diskuterade med dem, varav vi kan anta att andra intervjuare hade fått samma resultat om en liknande studie skulle göras. Något som kan påverka negativt reliabiliteten i vår studie är det faktum att det resultat vi fick fram vid intervjuerna gäller främst vid den tidpunkt då vi genomförde studien, eftersom den bygger på en del subjektiva bedömningar och inställningar till ett problemområde vilka kan ändras i framtiden.

2.4.3 Generaliserbarhet

Vid fallstudier kan resultat inte generaliseras till att gälla en hel population men kan ändå användas för att skapa teorier, se mönster samt att använda tidigare teorier som en referens för att jämföra egna resultat med (Lundahl & Skärvad 1999, s 195). Yin (1994, s.30-31) kallar den generalisering som kan göras utifrån resultaten från fallstudier för analytisk generalisering. Detta innebär att resultaten som fås fram i en kvalitativ fallstudie kan peka på avvikelser och peka ut vad som är unikt i ett visst sammanhang. I första hand menar dock Yin att det handlar om att beskriva sin fallstudie så bra som möjligt och genom induction sluta sig till generella kunskaper, vilket är vad vi försökt att göra under framställandet av denna uppsats. De slutsatser som vi har kunnat dra begränsas dock till att gälla de undersökningsobjekt som ingått i vår fallstudie, det vill säga fem specifika svenska börsföretag.

2.5 Metod- och källkritik

Ett idealt tillvägagångssätt anser vi hade varit att inledningsvis genomföra en explorativ undersökning som en förstudie till den egentliga undersökningen för att bättre förstå problemets art. Tidbrist och andra begränsningar omöjliggjorde gjorde dock genomförandet av en sådan grundläggande förstudie. Vi försökte dock framför allt inledningsvis, när vi hade bestämt oss för ämnedområdet, att ta till oss mycket information om IFRS och vad som hade undersökt i tidigare studier genom att söka i databaser och läsa in oss på primärdata. Detta
gjorde vi med medvetenhet om att valen av källor som vi under denna fas använde oss av grundar sig i ett subjektivt urval.

Vi använde oss av strategin att skicka ut ett övergripande frågeformulär innan själva intervjuerna, där vissa av de områden som intervjun skulle beröra togs upp. Detta kan i vissa fall vara mindre bra, då det finns en viss chans att respondenten förbereder svar på frågor som egentligen besvaras bäst med ett spontant svar eller att respondenten helt enkelt hinner tänka ut ett annat svar som låter bättre men skiljer sig från det faktiska. I och med att vissa frågor krävde att respondenterna kontrollerat fakta innan själva intervjun, gjorde vi dock den bedömningen att det i detta fall var att föredra med väl förberedda respondenter.

De formulerade frågorna i intervjuguiden utformades medvetet på ett enkelt sätt för att de inte med så stor sannolikhet kunde komma att missstolkas och vi försökte förtydliga vissa frågor då en respondent verkade osäker på vad vi ville komma åt. För att undvika att påverka respondenterna försökte vi vidare vid intervjutillfällena att vara så objektiva som möjligt. Genom att båda författarna medverkade vid samtliga intervjutillfällen försökte vi förebygga att tolkningsfelaktigheter inte skulle uppstå.
3 Teoretisk referensram


3.1 Redovisningens reglering

3.1.1 Två olika synsätt på redovisning och dess reglering

I de industrialiserade länderna har under historiens gång två olika synsätt på redovisning påverkat utvecklingen av redovisningsregleringen. Dessa benämnas den kontinentala respektive den anglosaxiska redovisningstraditionen och har vuxit fram ur olika civilrättsliga traditioner. Det kontinentala synsättet är baserat på nedskrivna lagar, medan det anglosaxiska baseras på sedvanerätt och precedensfall. I den kontinentala redovisningstraditionen, som har tillämpats av länder i främst Europa, har en koppling mellan företagens redovisning och beskattningsrätt medfört att företagen varit tvungna att anpassa sin redovisning efter den nationella lagstiftningen. En lagenlig redovisning har ansetts vara en riktig redovisning. I den anglosaxiska traditionen, som har tillämpats av framför allt Storbritannien, USA, Irland och Holland, har istället en riktig redovisning definierats som den vilken ger en rättvisande bild av verkligheten. Anledningen till att det i de anglosaxiska länderna har varit önskvärt att hålla redovisning och beskattning åtskilda är att redovisningen där fyller en viktig marknadsfunktion och främst ska tillgodose investerarnas informationsbehov. Inom den kontinentala traditionen har försiktighetsprincipen dominerat över kravet på en rättvisande bild, då en försiktig tillgångsvärdering ansetts ligga i de mest betydelsefulla intressenternas intresse (Smith 2006, s. 67-70). De skillnader som funnits mellan hur svensk redovisning har reglerats jämfört med redovisningsregleringen i andra länder, där den anglosaxiska traditionen har varit dominerande, har således främst berott på att redovisningen i första hand vänt sig till olika intressentsfärer.

3.1.2 IFRS inom EU


---

6 Rådets direktiv av den 25 juli 1987 om årsbokslut i vissa bolagsformer, 78/660/EEG
7 Rådets direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning,83/349/EEG
3.1.3 Svensk redovisningsreglering idag


Då IAS-förordningen antogs innebar detta för Sveriges del ett ytterligare steg från de nationella redovisningsreglerna. Enligt svensk redovisningstradition har försiktighetsprincipen haft en viktig ställning men i och med övergången till en harmoniserad europeisk redovisning och IFRS flyttas nu fokus mot rättvisande bild. EG-förordningar är till skillnad från direktiven direkt tillämpliga i EU: s medlemsländer, något som betyder att i de fall svensk lagstiftning och IFRS står i konflikt har IFRS företräde (Prop. 2004/05:24 s. 60 f) Enligt IFRS ska exempelvis marknadsvärdering i flera fall tillämpas, något som strider mot den i Sverige traditionellt använda principen om värdering till anskaffningsvärde (Smith 2006, s. 77). Dock medges vissa undantag och tillägg till en fullständig tillämpning för det enskilda medlemslandet för att förordningen inte skall strida mot medlemslandets egen lagstiftning och då det kan finnas en koppling mellan redovisning och beskattning. Den reglering som gäller idag i Sverige för bolag som ingår i en koncern sammanfattas i Tabell 1 nedan.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Nivå</th>
<th>Tillämpar</th>
<th>På grund av</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Koncern</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>IAS/IFRS</td>
<td>EG-förordningen 1606/2002 (artikel 4)</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Vissa tilläggsupplysningar i ÅRL</td>
<td>ÅRL 7 kap. 32\§</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>RR 30</td>
<td>RR 30</td>
</tr>
<tr>
<td>Moderbolag</td>
<td>ÅRL: gemensamma principer</td>
<td>ÅRL 7 kap. 12\§</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>ÅRL (inklusive vissa &quot;får&quot;-regler för IAS-företag)</td>
<td>Hela ÅRL (ÅRL 3 kap. 4a\§, 4 kap. 13a\§, 4 kap 14f-g\§\§, sistnämnda först i räkenskapsåret efter 31 dec 2005)</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>RR 32</td>
<td>RR 32</td>
</tr>
<tr>
<td>Dotterbolag</td>
<td>ÅRL (inklusive vissa &quot;får&quot;-regler för IAS-företag)</td>
<td>Hela ÅRL (ÅRL 3 kap. 4a\§, 4 kap. 13a\§, 4 kap 14f-g\§\§, sistnämnda först i räkenskapsåret efter 31 dec 2005)</td>
</tr>
</tbody>
</table>


I Sverige gäller att de noterade företagen skall tillämpa vissa regler som återfinns i ÅRL och i rekommendationer som utges av Redovisningsrådet. Den kompletterande regleringen går att finna i RR 30 Kompletterande redovisningsregler för koncerner och i RR 32 Redovisning för juridiska personer. Den kompletterande normgivningen angående koncernredovisning som återfinns i RR 30, har som syfte att ”lämna vägledning beträffande bestämmelser i ÅRL som skall tillämpas jämte IFRS vid upprättande av koncernredovisning”. I RR 32 anges vad som gäller för juridiska personer och anger bland annat att dessa skall upprätta sin årsredovisning i enlighet med ÅRL, samtidigt som den finansiella rapporteringen på moderbolagsnivå skall hålla samma kvalitet som redovisningen på koncernnivå (RR 32 inledning och ÅRL 7 kap 12\§). Enligt Redovisningsrådets uppfattning medför detta att noterade moderbolag skall tillämpa de standarder som används på koncernnivå. Redovisningsrådet har givit ut ytterligare

### 3.1.4 Övergången till IFRS

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas, skall tillämpas på de första finansiella rapporterna som upprättas enligt IFRS och innebär att även delårsrapporterna under det första året där IFRS tillämpas skall vara utformade i enlighet med den samma (IFRS 1, p.2). Sålunda gällde det för företagen att redan vid redovisningsperiodens början vara helt startklara för en tillämpning av redovisning enligt IFRS, vilket också reglerats i standarden genom att företagen anmodades upprätta en ingångsbalansräkning vid tidpunkten för övergången. Denna behövde inte redogöras för i delårsrapporterna, men i den kommande årsredovisningen (ibid s. 7). Standarden, som publicerades i juni 2004, togs fram för att säkerställa en hög kvalitet i de finansiella rapporterna och för att den information som återfinns i dessa skall vara transparant för användare och jämförbar över perioder. Standarden skall utgöra en lämplig startpunkt för redovisning enligt IFRS. Dessutom är syftet att de finansiella rapporterna skall kunna upprättas så att kostnaden för framtagandet inte överstiger nyttan för användaren (IFRS 1, p 1).

Standarden har föregåtts av SIC-8, Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas, som var en tolkning framarbetad av Ständiga tolkningskommittén (SIC) och godkänd av kommissionen genom förordning (EG) nr 1725/2003. För att underlätta övergången ersattes dock SIC-8 senare av IFRS 1 via kommissionens förordning (EG) nr 707/2004, som medgav undantag inom vissa områden, dels på grund av praktiska skäl och dels på grund av att kostnaden för att redovisa annars befärdes överstiga nyttan för användarna av de finansiella rapporterna. Det hade t.ex. visat sig att SIC-8 kunde kräva att två olika versioner av en standard skulle tillämpas och att det förelåg oklarheter i hur övergångsbestämmelser mellan olika standarder kunde påverka varandra, varför behov av att omformulera standarden förelåg (IFRS 1 p 1-2 och IN 1).

IFRS 1 föreskriver att företaget, vid redovisning första gången enligt IFRS, skall upprätta finansiella rapporter enligt de standarder och tolkningar som har trätt ikraft på övergångsdagen som om företaget alltid hade följt IFRS. Denna huvudregel innebär således att IFRS skall tillämpas retroaktivt, dock med vissa tvingande och vissa frivilliga undantag. Kravet på att lämna information i de finansiella rapporterna har okat i och med införandet av IFRS och upplysningar som förklarar hur övergången från tidigare redovisningsprinciper har påverkat företagens finansiella ställning, resultat och kassaflöden skall visas (p 38). För att övergången mellan redovisningsprinciper skall kunna jämföras mellan åren, så att IAS 1 Utformning av finansiella rapporter efterlevs, krävs att information från minst ett jämförande år lämnas (ibid, s. 36).
3.1.5 Standarder som väntades komplicera redovisningen


### 3.1.6 Redovisningens kontrollörer


Det pågår inom Europeiska värdepapperstillsynskommittén (CESR) för närvarande även ett arbete för att försöka utveckla en gemensam strategi för medlemsstaternas utformning av tillsynen. Hittills har CESR utfärdat två standarder som inte i juridisk mening är bindande för medlemmarna men som ändå förväntas efterföljas. Övervakningspanelens arbete anses ligga väl i linje med vad CESR hittills har föreslagit och frågan hanteras för närvarande av Regeringskansliet (ibid).
3.2 Förändringsteori


3.2.1 En organisation sett ur olika perspektiv


Grundtankarna i situationsteorin är att det inte finns något optimalt sätt enligt vilket det är mest lämpligt att organisera organisationer och samtidigt som inte alla organiseringssätt är lika effektiva i alla situationer (Burns & Stalker 1961, s. 97). Inom situationsteorin som utvecklades av bland andra Tom Burns och Graham Stalker (1961), Paul Lawrence och Jay Lorsch (1967a, 1967b), betonas betydelsen av flexibla organisationer och organisationen ses som ett öppet system, vilket innebär att dess interaktion med sin omgivning understryks.

De moderna organisationsteorierna bygger till stor del på ett synsätt på organisation som ett öppet system. Detta är ett helt annorlunda systemteoretiskt perspektiv än det som användes av de klassiska organisationsteoretikerna för att förklara hur saker och ting är beroende av
varandra, det vill säga att allting existerar i ett sammanhang. Enligt detta synsätt betonas en förståelse av de relationer som finns mellan organisationer och deras omvärld och överlevnad ses som det viktigaste målet som varje organisation strävar efter att uppfylla (Scott 1992, s. 26). Enligt Richard Scott styrs organisationsstrukturen, det vill säga ordningen av delarna inom helheten, samt även organisationens verksamhet, effektivitet och resultat i ett öppet system av en mängd olika omvärldsfaktorer (ibid, s. 26). En viktig konsekvens av detta öppna systemperspektiv är att förmågan att läsa av och förutse förändringar betonas och det krävs av organisationer att de anpassar sig och är mottagliga för det som sker i omvärlden (Morgan 1999, s. 51). Även om nästan inga organisationer är helt oberoende av yttre faktorer så påverkas olika organisationer dock i varierande grad av omvärldsfaktorer (Jacobsen & Thorsvik 1998, s. 238). Omvärlden blir för många typer av organisationer mer dynamisk och komplex, men den standardiseringsprocess som försiggår inom olika områden kan däremot ge en större stabilitet i omvärlden (ibid, s. 287). Redovisningsharmonisering kan även sägas bidra till en viss ökad stabilitet, trots att det inte handlar om en fullständig standardisering.


### 3.2.2 Förändringsförmåga och förändringskontext

Implementeringen av IFRS innebär, som tidigare nämnts, en harmonisering av redovisningen för koncerner noterade i EU:s medlemsstater och kan sägas vara ett resultat av omvärldsförändringar. Med utgångspunkt i synsättet utifrån vilket organisationen ses som ett öppet system som samverkar och har utbyte med sin omgivning är det mycket viktigt för dagens organisationer att besitta en bra förändringsförmåga. Att organisationer måste genomföra förändringar för att anpassa sig till en snabbt föränderlig omvärld, för att på så sätt överleva i den internationella konkurrenser ses idag som något av en självklarhet (Jacobsen & Thorsvik 1995 s. 438-439).

3.2.3 Förändringens innehåll, omfattning och
tidsperspektiv


Innehåll


Omfattning

Organisationer genomgår olika omfattande förändringar och en förändring i syfte att uppnå samma sak kan se olika ut i olika organisationer även om det rör sig exempelvis om förändringar inom liknande företag. Vissa innebär radikala förändringar medan andra mer liknar något av finjusteringar. Förändringarna kan vidare både omfatta formella element och informella element, där formella element utgörs av strategi, system och struktur, medan informella element innefattar värden, normer och informella maktförhållanden (Jacobsen 2004, s. 115). Två extremityper av organisationsförändringar, utifrån klassificering och omfattning har spelat en stor roll inom teorierna om organisationsförändringar, men beteckningarna på dem har dock varierat. Vissa har skilt mellan inkrementella och strategiska förändringar, andra har använt begreppen revolution och evolution, kontinuerliga respektive episodiska förändringar, utformning kontra omformning eller konvergens kontra omformning (ibid, s. 115). I uppsatsen kommer vi att utgå från begreppen strategi E och strategi O när vi skriver om den omfattning av förändring som ett nytt regelverk inneburit för de studerade företagen. De två strategierna förklaras närmare längre fram i kapitlet.

Tidsperspektiv

En förändring som är proaktiv måste basera sig på något som antas kommer att ske i framtiden och bygger därför ofta på en relativt oklar förändringssidé. När det gäller reaktiv förändring sker denna som ett svar på en redan inträffad förändring, ofta i omvärlden. I och med detta kan en proaktiv förändring sakna en känsla som reaktiva förändringar kan ha av att det är en nödvändig förändring (Jacobsen 2004, s. 218).
Genom att kombinera omfattnings- och tidsdimensionen av organisatorisk förändring fick Nadler och Tushman (1990, s. 502) fram följande fyra förändringstyper:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Proaktiv förändring</th>
<th>Inkrementell förändring</th>
<th>Strategisk förändring</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>FINJUSTERING</strong></td>
<td><strong>ANPASSNING</strong></td>
<td><strong>OMORIENTERING</strong></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>OMVANDLING</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Figur 2:** Förändringstyper. Källa: Egen figur efter Jacobsen & Thorsvik 1995, s. 442.

En förändring som kan betecknas som en finjustering innebär att mindre delar av organisationen anpassas som en förberedelse som utförs på grundval av förväntningar om att något ska ske. Anpassning är en annan typ av förändring som även den sker i en mindre utsträckning men som till skillnad från finjusteringen utförs som en reaktion på interna eller externa förändringar. Om en förändring i stället är omfattande och innebär att organisationen genomgår omstrukturering eller en stor personalomsättning rör det sig om en omorientering. En förändring som tillhör klassificeringen omvandling innebär en väsentligt ny riktning för organisationen och genomförs i överlevnadssyfte (Jacobsen & Thorsvik 1995, s. 442-443).

### 3.2.4 Motstånd mot förändring

Under en implementeringsprocess, exempelvis av nya redovisningsstandarder inom ett företag, kan motstånd och konflikter uppstå internt. Enligt Scapens och Burns (2000, s. 55), kan tre typer av förändringsmotstånd identifieras: Motstånd som öppet uttrycks och som uppstått genom att det finns konkurrerande intressen, motstånd som har sin grund i avsaknad av kunskap och kännedom om förändringen samt motstånd som uppstått på grund av ett traditionellt tänkande och handlande utifrån befintliga regler och rutiner. Jacobsen (2004, s. 211-220) menar att graden av motstånd mot en organisatorisk förändring varieras med framför allt följande element i förändringsprocessen:

- **Tydlighet och enighet i vad det är som ska förändras:** Oklara drivkrafter och oklara åtgärder som förväntas ge oklara effekter kan lätt mötas av motstånd. Behovet av förändringen kan även variera med avseende på hur tydligt detta behov har formulerats.
- **Innehållet i förändringen:** Förändring av organisationskultur tenderar att möta ett starkare motstånd än förändringar av strukturer, strategier och procedurer.
- **Förändringens omfattning:** Ju mer omfattande och radikal förändringen är desto starkare tenderar motståndet mot den att bli.
- **Förändringens tidsperspektiv:** Ju längre tid förändringen tar desto större är risken att motståndsallianser bildas som kan hota möjligheten att få igenom förändringen.
HUR FÖRÄNDRINGSPROCESSEN STRUKTURERAS: HAR ATT GÖRA MED VILKEN FÖRÄNDRINGSSTRATEGI SOM VALJS.

3.2.5 FÖRÄNDRINGSPROCESSENS GENOMFÖRANDE

En förändringsprocess kan beskrivas som en dragkamp mellan olika viljor och krafter och är som tidigare nämnt, beroende av förändringens innehåll, omfattning, tidsperspektiv och kontext. Resultatet är svårt att förutsäga men trots detta genomförs ändå lyckade planerade förändringar, varför det finns belägg för att förändringar trots allt går att styra. Enligt Jacobsen (2005, s. 227-228), krävs det att rätt förändringsstrategi väljs och att förändringen leds på rätt sätt för att en planerad förändring skall gå att genomföra.

Strategi E och strategi O


Om vi börjar med strategi E, så karaktäriseras denna modell av att fokus ligger på formell struktur och system. Förändringen, som är i detalj planerad, drivs av organisationens ledare och förs nedåt i hierarkin, ofta med hjälp av konsulter och experter och bakomliggande drivkrafter är även finansiella incitament. I Figur 4 nedan visas en bild över en förändringsprocess som utgår från strategi E.

En modell, direkt anpassad för implementeringen av IFRS i de svenska företagen och som säkert har inspirerats av samma andemening som beskrivs i strategi E ovan, är den modell som presenterades av Johan Rippe i nr 6-7 av tidskriften Balans (2001, s. 28-33), strax efter att IAS-förordningen kom. Författaren introducerade en projektplan, indelad i fyra faser som skulle stödja implementeringen av IFRS. Nedan ges en kort beskrivning av de olika faserna och de däri ingående momenten:

**Rippes modell**

En modell, direkt anpassad för implementeringen av IFRS i de svenska företagen och som säkert har inspirerats av samma andemening som beskrivs i strategi E ovan, är den modell som presenterades av Johan Rippe i nr 6-7 av tidskriften Balans (2001, s. 28-33), strax efter att IAS-förordningen kom. Författaren introducerade en projektplan, indelad i fyra faser som skulle stödja implementeringen av IFRS. Nedan ges en kort beskrivning av de olika faserna och de däri ingående momenten:

**Fas 1: Planering och preliminär analys**
- En översiktlig analys av bolagets nuvarande redovisning görs för att se vilka områden som påverkas mest vid konverteringen.
- Företagets IT-system analyseras för att se om det behöver åtgärdas.
- Ett förslag till en projektorganisation som skall ansvara för konverteringen tas fram.

**Fas 2: Projektororganisation och start**
- Sammansättning av projektorganisation med så många interna resurser som möjligt, såväl från dotterbolag som olika avdelningar.
- Utbildning av nyckelpersoner på ekonomi- och finansavdelningar.
- Val av konsulter och konsultbolag och i vilken utsträckning dessa skall utnyttjas.

**Fas 3: Utvärdering och analys**
- Olika möjliga tillvägagångssätt analyseras med avseende på effekter av olika redovisningsval.
- Analysen presenteras för ledningen, som skall ta beslut.
Fas 4: Implementering

- Producerande av årsredovisning med utgångspunkt från de redovisningsval företaget gjort.
- Analys av slutresultatet innan offentliggörande av årsredovisningen, så att en god kommunikation med företagets intressenter kan hållas.

Rippe poängterar vidare vikten av en noggrann planering och att redan i planeringsstadiet ta hjälp av professionell hjälp samt att desto större bolag, desto fler dotterbolag och desto fler internationella lagar bolagen måste följa, ju mer komplicerat kommer projektet att bli.

**Bottom Up eller Top Down**

Införandet av IFRS kan, enligt Rippe (ibid), ske uppifrån och ned (top down approach) eller nedifrån och upp (bottom up approach) i organisationen. Top down innebär att dotterbolagen fortsätter att redovisa som de gjort innan och konverteringen till IFRS sker då endast på koncernnivå, där justeringar görs mer eller mindre manuellt. Bottom up däremot, innebär att man inför IFRS redan på dotterbolagsnivå, vilket medför att det som rapporteras till koncernen redan är helt konverterat. Valet av tillvägagångssätt påverkar företaget på olika sätt, även om slutresultatet är detsamma.

Några förväntade effekter av att tillämpa top down är att det påverkar en liten del av organisationen, är billigare då det inte kräver så stora externa resurser och inte heller så stora förändringar i IT-system. Å andra sidan kommer detta angräns till att kräva mer tid vid bokslut och det kan vara svårt att få förståelse för IFRS i resten av organisationen, vilket kan medföra att det också blir svårt att få in all den information som krävs. Det motsatta förhållandet kan sägas gälla bottom up, som antagligen är det mer kostsamma alternativet. Vilken modell företagen väljer beror på företagsspecifika förutsättningar.
4 Empiri

I detta kapitel presenteras sammanfattningar av det insamlade empiriska materialet från de personliga intervjuerna med de studerade företagens koncernredovisningsansvariga. Det är därmed dessa personers bild och åsikter om implementeringsprocessen, så som företrädare för sina respektive företag, som beskrivs och uttrycks. Innan varje intervju sammenställning ges en kort presentation av respektive företag, med information hämtad från företagens årsredovisningar för 2005.

4.1 Aspiro AB

- Bolaget har sitt säte i Malmö och är noterat på Stockholmsbörsens Attract 40-lista.
- Företaget paketerar, marknadsför och säljer mobila innehållstjänster, exempelvis spel, bakgrundsbilder och ringsignaler till mobiltelefoner och är marknadsledande inom Norden.
- De viktigaste marknaderna utgörs av de Nordiska länderna, förutom Island, och därutöver distribuerar företaget tjänster till Baltikum, Storbritannien, Spanien och Luxemburg.
- Inom Aspiro-koncernen, som utgörs av 20 bolag, uppgick den totala årsomsättningen 2005 till 408 miljoner kronor och medelantalet anställda till 115.

4.1.1 Implementeringen av IFRS


Den utbildning som har genomgåtts i samband med IFRS-implementeringen bestod av att den koncernredovisningsansvarige samt en IT-ekonom på företaget deltog i ett endagsseminarium för att ta till sig information om regelverket. Utöver det har det inte krävts någon utbildning specifikt inriktad på IFRS. Den redovisningsansvarige på Aspiro, som själv undervisar på universitetsnivå och skriver böcker i ämnet externredovisning, har en stor teoretisk kunskap samt ett större och djupgående intresse för området än vad han skulle ha haft utan den bakgrunden. Företagsledning och styrelse har upplysts genom att de tilldelats material angående vad IFRS-implementeringen innebär. Information om kommande regeländringar tar den koncernredovisningsansvarige till sig främst genom att läsa revisionsbyråernas nyhetsbrev, gå på deras informationsmöten samt genom att läsa tidskriften Balans.

Respondenten nämner klassificeringsfrågor som något i implementeringsprocessen som medfört vissa oklarheter. Svårigheter har även uppstått på grund av att man, vid upprättandet av den första årsredovisningen enligt IFRS, inte vetat exakt vad som krävdes när det gällde bland annat beskrivningen av övergången och vad som skulle anses som tillräckligt informationslämmande.

4.1.2 Redovisningsmässiga effekter

De standarder som framför allt har påverkat redovisningen är IAS 1, IFRS 2 och IFRS 3. Tidsmässigt och störst arbetsbörda, uppges IAS 1 ha medfört. Aspiro har genomfört flera förvärv och i och med införandet av IFRS 3 krävs det nu att någon utomstående ska medverka vid förvärvsanalyser. Företaget har därför tvingats att ta hjälp av sina revisorer av den anledningen. Även IFRS 2 har gett effekter då företaget har haft ett personaloptionsprogram för de anställda.


Det faktum att det är oklart vad som främst kommer att granskas i årsredovisningarna och om det kommer att finnas en oberoende övervakningsfunktion, samt hur den i så fall skall skötas, tas upp som en diskussionsaspekt av respondenten. Han menar att det inte finns någon som fullt ut vet hur regelverket ska användas idag och att det är en process som kommer att ta lite tid. Aspiros koncernredovisning har godkänts av revisorererna som anser att den håller måttet, men respondenten vet om att det finns brister och att den genom förbättringar kan göras ännu mer överensstämmande till regelverket. Han anser att utvecklingen inom IASB som går mot att redovisningen blir enormt abstrakt och komplext, är oroväckande, samt att det även kan vara en nackdel att de onoterade och noterade företagens redovisningar skiljer sig så mycket åt.
4.1.3 Resursmässig påverkan

Den största interna resursmässiga påverkan till följd av implementeringen av IFRS har för Aspiro varit den ökade arbetsbelastningen. Redovisningsmanualerna påverkades inte nämnvärt och krävde inte mycket resurser vilket berodde på att dessa före konverteringen innehöll väldigt lite dokumentation. Respondenten anger att företaget är lite dåligt på att dokumentera och att redovisningshandboken egentligen inte är uppdaterad.

Vad beträffar de externa resurserna har Aspiro tvingats anlita sina ordinarie revisorer mer än normalt, framför allt vid de tillfällen då de behövt ta in extern hjälp för att utföra förvärvsanalysen. Därutöver har företaget fått en speciell IFRS-granskning, för att kvalitetssäkra den första årsredovisningen efter införandet av IFRS, utförd av sin revisionsbyrå.

Merkostnaderna i samband med IFRS-implementeringen har främst utgjorts av kostnader för arbetstid nedlagd av den redovisningsansvarige. Revisionen har även blivit dyrare eftersom revisionsbyråerna har utnyttjats lite mer. Det har inte rört sig om jättestora belopp i merkostnader och det är inget som man på Aspiro har räknat på för att få fram. Alla fakturor har inte heller inkommit än vilket gör det svårt att uppskatta de ekonomiska konsekvenserna.

4.1.4 Andra aspekter på implementeringen

Aspiro har generellt sett en nedbantad organisation, vilket gör att resurserna som finns att tillgå är knappa. Företaget är litet och man har på ekonomiavdelningen i Malmö personliga kontakter med dem som redovisar ute på koncernbolagen, på så sätt kan storlek sägas spela en roll vid IFRS-implementeringen. Ståndpunkten till själva regelverket inom företaget har inte varit odelat positiv.
4.2 Sigma AB

- Bolaget har sitt säte i Göteborg och är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.
- Företaget levererar IT-lösningar och konsulttjänster till utvecklingsintensiva kunder och bedriver således konsultverksamhet.
- Verksamheten är indelad i Business Solutions, IT Solutions och Information Solutions. Sigma tillhör inom dessa rörelsegrenar de ledande aktörerna på marknaderna i Sverige och Danmark.

4.2.1 Implementeringen av IFRS

Inom Sigma påbörjades planeringen inför införandet av IFRS mot slutet av våren och början av sommaren 2004. Man har från företagets sida svårt att sätta en klar gräns för när implementeringen egentligen startade på grund av Redovisningsrådets successiva anpassning till IAS. Framåt hösten samma år blev i allt fall arbetet mer konkret. Bland annat genomfördes då tillsammans med företagets revisorer en inventering för att få svar på hur den nya redovisningsregleringen skulle komma att påverka företagets redovisning. Respondenten bedömer att Sigma var ganska tidigt ute med att ta reda på och sätta sig in i det som berörde företaget. Man anser att det hade varit svårt att påbörja processen ännu tidigare än vad som gjordes eftersom det då hade krävts mycket mer självstudier och risken hade varit att man hamnat fel och sedan fått rätta till felten vilket skulle ha krävt mer tid och resurser i anspråk. Tidsmarginalen har upplevts som väldigt snävt satt eftersom mycket information och nya kompletteringar till standarder kom så sent. Det har inte funnits någon förutbestämd tidsplan som följts i samband med implementeringen.

Den person som varit mest involverade i arbetet med att förbereda konverteringen till IFRS är företagets koncernredovisningsansvarige. Även en ekonom som arbetar med koncernens redovisning har berörts av implementeringsprocessen men är bara delvis insatt i IFRS. Ingen speciell arbetsorganisering eller projektorganisation användes för implementeringsarbetet. Den koncernredovisningsansvarige deltog på en hel del seminarier samt diskuterade mycket med företagets revisorer för att ta till sig kunskap om det nya regelverket.

Några problem som upplevts i samband med implementeringsprocessen är att det har varit svårt att överblicka alla förändringar i regelverket och det har inte heller varit möjligt att jämföra med någon annat företag. Implementeringsarbetet blev väldigt intensivt under en period och den redovisningsansvariges tid räckte egentligen inte till men ingen förstärkning togs in intern. Tidsmarginalen har inom företaget upplevts som mycket snävt satt.
4.2.2 Redovisningsmässiga effekter

Den standard som Sigma har upplevt påverkat företagets redovisning mest är IAS 1, som har krävt mycket arbete och tid, då informationskraven i årsredovisningen varit så omfattande. Speciellt noterna och beskrivningen av redovisningsprinciper var betungande. IFRS 3 har också upplevts som besvärligt på grund av goodwill-avskrivningar, omstrukturering av företaget och minoritetsintresse och har gett en effekt, om än liten, på siffrorna i årsredovisningen. Sigma har egentligen inga andra redovisningsområden som berörs och tror sig generellt sett ha påverkats ganska litet av IFRS i jämförelse med andra företag. Företaget påverkas exempelvis inte av IAS 40, IAS 39 och egentligen är det bara moderbolagets redovisning som har påverkats.

Ett av företagets upplevda problem i samband med redovisning enligt IFRS är att volymen i årsredovisningen har ökat och den innehåller för mycket information. Dessutom är terminologin svår och olika klassifikationer och definitioner bidrar till att årsredovisningen blir svår att förstå. Ur konkurrenssynpunkt är informationskravet dock inte speciellt väsentligt med undantag från vissa små detaljer, men för Sigmas del upplevs det ur en sådan aspekt inte vara så bekymmersamt. Ett annat problem är att förvaltningsberättelsen inte ingår i de finansiella rapporterna enligt IFRS, medan den däremot gör det enligt årsredovisningslagen. Detta får till följd att viss information lämnas flera gånger på olika ställen i årsredovisningen. Det hade varit bättre om IFRS och årsredovisningslagen i det hänseendet varit bättre synkroniserade. Dessutom är den nya svenska bolagskoden inte heller synkroniserad till IFRS.

4.2.3 Resursmässig påverkan

IFRS har medfört att interna resurser i form av datasystem har berörts, dock i begränsad omfattning. Kompletterande information från dotterbolagen har varit anledningen till att systemet har behövt anpassas. Andra resurser som krävts är tidsåtgång då implementeringen tog mycket tid i anspråk, vilket ökade arbetsbelastningen. I nuläget kräver redovisning enligt IFRS ytterligare lite mer information som ska bearbetas.

De externa resurser som har anlitats är experter och då framför allt vid inventeringen hösten 2004 och även vid uppföljningen av årsredovisningen i början av 2006. Inga utomstående konsulter utanför revisionsbyrån har anlitats.

Experthjälpen från den revisionsbyrå som de anlitade att speciellt granska IFRS i årsredovisningen har utgjort den tyngsta kostnaden för IFRS. Mindre kostnader har bland annat utgjorts av seminarieavgifter.

4.2.4 Andra aspekter på implementeringen

Sigmas målsättning har inte varit att redovisningsmässigt vara ”bäst i klassen” utan att aldrig bli kritiserade. Att redovisningsreglerna helt och hållet uppfylls är viktigt men dock ska redovisningen inte överarbetas. Mycket av redovisningen bygger på kalkyler och antaganden men det gäller att inte komplicera dessa. Inom företaget tror man sig ha kommit ganska
lindrigt undan, vilket man uppgör beror på att verksamheten inte är så komplex och av förhållandevis liten storlek.

4.3 PartnerTech AB

- Bolaget har sitt säte i Malmö och är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.
- Företaget utvecklar och tillverkar kontraktprodukter, huvudsakligen åt kunder som säljer industriprodukter.
- Verksamheten är indelad i de tre affärsenheterna Industry/Telecom, Terminals/Machine Solutions, Medical Equipment. Kärnkompetensen hos företaget finns inom elektronik/mekanik.
- Koncernen, som med moder- och dotterbolagen består av 15 bolag (varav två ej aktiva), hade 2005 en årsomsättning om totalt ca 2 014 miljoner kronor. Medelantalet anställda inom koncernen uppgick under 2005 till 1369 personer.

4.3.1 Implementeringen av IFRS

Företaget började aktivt arbeta med förberedelserna inför övergången till IFRS någon gång under hösten 2004, men kan inte uppege exakt när det första steget mot att inleda implementeringsprocessen togs. Tidsmarginalen har inte upplevts som oerhört snäv och man har inte ansett sig behöva ha en förutbestämd tidsplan att följa för att bli klara i tid med att konvertera redovisningen.

Två personer var direkt involverade i implementeringan av IFRS, dels den koncernredovisningsansvarige, som har haft ett operativt ansvar, och dels koncernens CFO. Dessa har haft ett kontinuerligt nära samarbete och ingen projektorganisation eller liknande har således behövts.

Den koncernredovisningsansvarige har i samband med IFRS-implementeringen varit på ett fåtal seminarier för att ta till sig kunskap men därutöver har behovet av utbildning inom området inte varit så stort då företagets revisorer har fungerat som ett stöd. I viss mån har även ledningspersonalen upplysts om regeländringarna, och då huvudsakligen om de ändrade reglerna för hanteringen av goodwill. Företaget tar till sig mycket information om kommande redovisningsförändringar från sina revisorer, läser Balans, blir uppdaterade genom olika nyhetsutskick från revisionsbyråerna och får erbjudanden om att delta i fortutbildande seminarier.

4.3.2 Redovisningsmässiga effekter


4.3.3 Resursmässig påverkan


Revisorer och de tjänster hos revisionsbyrån som företaget brukar använda sig av har även utnyttjats i implementeringsprocessen vid övergången till IFRS. Förutom detta har de tagit hjälp av en expert från en revisionsbyrå som man vanligtvis inte anlitar.

Företagets kostnader för implementeringen kan inte uppskattas exakt eftersom man inte fått in alla slutliga fakturor från revisionsbyrån. En grov uppskattning är att det kan ha handlat om ca 100-200 000 kr för externa resurser. Annat arbete kan även ha blivit lidande på grund av den ökade arbetsbelastningen i och med övergången till IFRS.

4.3.4 Andra aspekter på implementeringen

Interna faktorer som kan ha påverkat implementeringsprocessen uppges vara att företaget försöker arbeta operativt i så stor utsträckning det går. Man försöker att ”.slimma” redovisningen och fokusera på det viktigaste. IFRS har haft en betydligt mindre påverkan i PartnerTech än vad man tror att regelverket haft inom andra större företag och det på grund av företagets låga komplexitetsgrad. Till exempel har företaget ett relativt enkelt pensionssystem och begränsade finansiella instrument.

Lite av den hysteri som man från PartnerTechs sida upplever kring IFRS menar de kan bero på revisorernas agerande. De anser dock att även revisorerna var lite sent ute och kunde ha ”pushat” på företagen tidigare om att förändringar måste göras. PartnerTech hade förväntat sig att revisorerna skulle ha tagit i mer och satt tydliga gränser, men detta antar de beror på att det ännu saknas praxis på området.
Informationsutgivandet har blivit mer omfattande och detaljerat vilket den koncernredovisningsansvarige uttrycker viss kritik emot. Han uppger att han liksom sin chef, PartnerTechs CFO, inte tycker något vidare bra om IFRS och anser att Redovisningsrådets tidigare ramverk och rekommendationer var bättre. Belastningen under övergångsperioden har varit relativt stor men efter det antas IFRS ha en betydligt mindre påverkan i företaget än vad man tror att regelverket har inom andra större företag på grund av komplexitetsgraden.
4.4 Nolato AB

- Bolaget har sitt säte i Torekov och är noterat på Stockholmsbörsens O-listan.
- Företaget utvecklar och tillverkar polymera komponenter och systemprodukter.

4.4.1 Implementeringen av IFRS


Inom koncernen har två personer arbetat med koncernredovisningen och dessa var de som involverades i IFRS-övergången. Företagets koncernredovisningansvarige har haft det operativa ansvaret för implementeringen av IFRS och hans chef, Nolatos CFO, har haft det yttersta ansvaret. Ingen projektorganisation har därmed behövts och likaså ingen extra intern personal förutom dessa ovan nämnda personer.

Informationen om hur IFRS skulle komma att påverka Nolato erhölls genom att de redovisningsansvariga läste litteratur inom ämnet, deltog i kurser, hade diskussioner med revisorer samt redovisningsexperten. Under våren 2004 gjordes en inventering över vad som behövde göras inför övergången till IFRS och på så sätt lyckades man på Nolato bilda sig en uppfattning om vad implementeringen skulle innebära för just dem.

Det som upplevts besvärligt av Nolato är att det varit svårt att överblicka förändringarna och det har inte heller varit möjligt att jämföra med någon annan företag. Dessutom har det varit svårt att få hjälp av redovisningsexperten eftersom inte ens de kunnat regelverket riktigt bra. Andra implementeringsproblem som företaget upplevde var i samband med årsredovisningen, där det uppstod frågeställningar om hur denna skulle presenteras. Det fanns inte så mycket att ta på från tidigare år och det var dessutom ont om tid.
4.4.2 Redovisningsmässiga effekter


4.4.3 Resursmässig påverkan

De interna resurserna som krävts vid övergången är begränsade till att främst gälla arbetsinsatsen, som ökat kraftigt. Inget behov har funnits av att nyanställa, men övergången har tagit tid. När det gäller datasytem så har detta inte påverkats på grund av IFRS, men redovisningsmanualerna har uppdaterats.


Kostnaderna för övergången till IFRS är svåra att räkna ut och än har ingen sammanställning över vad övergången har kostat gjorts. Ingen har satt någon budget för vad övergången fick kosta.

4.4.4 Andra aspekter på implementeringen

Från Nolatos sida tror man sig haft en mindre pressad situation än i andra företag. Detta uppger respondenten sig anta bero på verksamhetens inte så höga komplexitetsgrad och att man har en enkel struktur. Den redovisningsansvarige känner personalen väl vilket medför att de ansvariga vet vad som händer i verksamheten. Nolato är ett företag som vill ha ordning och reda och som inte vill riskera en jobbig situation, vilket kan ha inverkat till att man började tänka på IFRS-implementeringen i god tid innan deadline, menar respondenten.
4.5 Höganäs AB

- Bolaget är noterat på Stockholmsbörsens A-lista, övriga aktier, och har sitt säte i Höganäs.
- Företaget utvecklar, producerar och marknadsför metallpulver. Verksamheten bedrivs inom de två affärsområdena järnpulver samt höglegerade metallpulver.
- Som ledande tillverkare i världen inom båda sina rörelsegrenar har Höganäs en stark marknadsposition och företagets viktigaste marknader är Europa, USA och Asien.

4.5.1 Implementeringen av IFRS


Anledningarna till att Höganäs inte hade startat denna process tidigare var att det fanns en tilltro till att Redovisningsrådets rekommendationer speglade vissa delar av IFRS och att det som skulle tillkomma därutöver inte berörde företaget. Det fanns inte en intern kompetens för att man skulle kunna klargöra vilka ytterligare delar av IFRS som skulle komma att påverka och man hade således inte i ett tidigare skede insett allvaret i övergången till IFRS. Tidsgränsen som fanns uppsatt upplevdes i Höganäs som snäv och stressande, en åsikt som de inte tror att de är ensamma om eftersom det för många företag inneburit en väldigt stor skillnad att gå över till ett nytt regelverk.

Ansvaret för implementeringsprocessen låg på företagets koncernrevisningsansvarige, som påbörjade detta arbete som ny i företaget, men hade erfarenheter med sig från ett på många sätt liknande företag där implementeringsprocessen hade startats tidigare. Även en person från företagets treasury-avdelning var direkt involverad i arbetet med IFRS. Ingen projektorganisation behövde dock utformas utan processen samordnades genom att dessa två personer kontinuerligt hade möten. Dokumentationen av finansiella instrument samt komponentavskrivningen skötedes främst av personen från treasury. Det resterande arbetet sköttes av den koncernrevisningsansvarige.

På en intern controllerkonferens för företagets bolag där en controller från varje land och även revisorer deltog, togs det upp vad IFRS innebär och vad som påverkar just Höganäs. Koncernrevisorerna deltog på kurser och seminarier som anordnades av den revisionsbyrå som de anlitar. Utbildningen som förmedlades där uppfattades dock av Höganäs deltagare som för generell och man fick i stället i hög grad vända sig till revisionsbyråns IFRS-expert
för att få reda på vilka standarder som de skulle behöva arbeta mycket med och hur detta skulle behöva gå till. På grund av att företaget kände sig stressade av att ha påbörjat implementeringsprocessen så sent upplevdes det även mer tidseffektivt att låta revisorexperterna komma till dem istället för att gå på seminarier.

Den ökade arbetsbelastningen upplevdes som en tung börda. Då man gjorde en inventering av de finansiella instrumenten upptäckte man att det fanns inbäddade derivat i inköps- och försäljningsfunktionerna, något som bland annat innebar mycket arbete.

4.5.2 Redovisningsmässiga effekter


En av de största förändringarna är att bolaget har gjort en betydelsefull övergång till att tillämpa komponentavskrivning enligt IAS 16, vilket betyder att delar av olika materiella anläggningstillgångar och olika nytta- och försäljningsfunktioner behandlas som separata komponenter av andra varor och tillgångar. I detta sammanhang är det problematiska att definiera avskrivningstiderna för de ingående komponenterna som en anläggningstillgång. I denna fråga var koncernredovisarna tvungna att upplysa koncernbolagen om vad som gällde, det vill säga hur man skulle skriva av sina komponenter.


4.5.3 Resursmässig påverkan


De ekonomiska konsekvenserna är svåra att beräkna och det är inget som Höganäs har försökt att sammanställa siffror över. Företaget har inte haft några pengar som varit öronmärkta för IFRS-implementeringen. Vad som främst har orsakat merkostnader bedöms vara framställningen av årsredovisningen på grund av att den krävde så mycket arbete och även mer tid i tryckeriet.

4.5.4 Andra aspekter på implementeringen

Om man jämför mellan branscher så tror respondenten att Höganäs som tillverkande företag liksom även tjänsteföretagen har haft det förhållandevis lätt med IFRS. Inom Höganäs kan den höga åldersstrukturen inom företaget ha inverkat till att man hade svårigheter med anpassningen till IFRS och inte insåg att det fanns ett behov av experter för att klara av övergången.
5 Analys

I detta avsnitt analyserar vi de resultat som framkommit vid intervjuerna med företagen, kompletterat med vissa uppgifter från företagens årsredovisningar. Analysen görs med utgångspunkt från uppsatsens empiriavsnitt och är uppbyggd så att resultaten först sammanställs per undersökningsområde varefter de analyseras vidare med hjälp av uppsatsens teoretiska referensram. Genom detta förfarande hoppas författarna ge läsaren en god inblick i hur implementeringsprocessen gått till och vad som påverkat denna i de olika företagen.

5.1 Bransch, storlek och koncernstruktur


<table>
<thead>
<tr>
<th>Företag</th>
<th>Omsättning år 2005 (miljoner kr)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aspiro</td>
<td>408</td>
</tr>
<tr>
<td>Sigma</td>
<td>1 008</td>
</tr>
<tr>
<td>PartnerTech</td>
<td>2 014</td>
</tr>
<tr>
<td>Nolato</td>
<td>2 256</td>
</tr>
<tr>
<td>Höganäs</td>
<td>4 594</td>
</tr>
</tbody>
</table>


Av figuren ovan framgår att Höganäs är det klart största företaget vad gäller omsättning, medan Nolato och PartnerTech är ungefär jämnställda. Aspiro och Sigma är de mindre företagen. Samtliga företag i studien, även Höganäs, har angett att de ser sig själva som små

<table>
<thead>
<tr>
<th>Företag</th>
<th>Branschtillhörighet</th>
<th>Antal i koncernen ingående dotterbolag</th>
<th>Verksamhet i antal länder</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aspiro</td>
<td>IT</td>
<td>20</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>Sigma</td>
<td>IT-konsult</td>
<td>31 (varav 10 ej aktiva)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>PartnerTech</td>
<td>Teknikkonsult</td>
<td>14 (varav 2 ej aktiva)</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>Nolato</td>
<td>Plastteknik</td>
<td>13</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>Högananäs</td>
<td>Metall/verkstad</td>
<td>22</td>
<td>14</td>
</tr>
</tbody>
</table>


Enligt Rippe var det att vänta att ju större företag med fler dotterbolag och desto fler internationella lagar att följa, desto mer komplicerad skulle övergången till IFRS bli. Mot denna bakgrund och de presenterade skillnaderna som finns är det intressant att fortsätta analysera implementeringsprocesserna.

### 5.2 Redovisningsmässiga effekter

#### 5.2.1 De standarder som har påverkat företagens redovisning mest

Då IFRS tillämpas gäller det för företaget att se till att koncernredovisningen upprättas i enlighet med samtliga standarder i regelverket. Varje enskild standard kan påverka ett företags redovisning på olika sätt. Anledningen till att vi ville undersöka just denna fråga, var om någon standard komplicerat redovisningen och på så sätt påverkat implementeringsprocessen i företaget, vilket inte alltid går att utläsa ur dess finansiella rapporter. Resultatet, som presenteras i Tabell 3 nedan. I sammanhanget är det värt att notera, vilket också företagen påpekat, att innebörden av ordet ”komplicerar” inte nödvändigtvis behöver betyda att redovisningen varit speciellt svår att förstå eller svår att applicera i företaget, utan ordet kan lika gärna betyda att redovisningen varit tidskrävande eller omständlig.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Företag</th>
<th>De standarder som varit mest komplicerade</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aspiro</td>
<td>IAS 1, IFRS 2 och IFRS 3</td>
</tr>
<tr>
<td>Sigma</td>
<td>IAS 1 och IFRS 3</td>
</tr>
<tr>
<td>PartnerTech</td>
<td>IAS 1, IAS 39 och IFRS 3</td>
</tr>
<tr>
<td>Nolato</td>
<td>IAS 1, IFRS 2, IAS 16, IAS 39 och IFRS 3</td>
</tr>
<tr>
<td>Högananäs</td>
<td>IAS 1, IAS 16, IAS 19, IAS 38, IAS 39, och IFRS 3</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 3: Standarder som komplicerat redovisningen.
Resultatet visar att alla företag upplevt *IAS 1 Utformning av finansiella rapporter* som mycket tidskrävande och omständigt, vilket visat sig genom respondenternas uppfattning om framtagandet av årsredovisningarna. Alla företag hade dessutom på något sätt berörts av *IFRS 3 Rörelseförvärv*. Vad vi ytterligare kan se är att *IAS 39 Finansiella instrument* har spelat en större roll i de tre större företagen och att Höganäs och Nolato dessutom upplevt fler standarder som komplicerade än var de andra företagen gjort. Vi har inte tagit med *IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, då det är självklart att denna påverkat företagens redovisning.

Alla företag berörs inte heller nödvändigtvis av alla standarder. Vad vi tydligt kan se är att ju större företaget är, desto mer moment i redovisningen upplevs som komplicerade och desto fler standarder kommer att spela betydande roll. Här spelar dock företagens verksamhet, dess kontext, också in. Till exempel så spelar *IAS 16 Materiella anläggningstillgångar* en stor roll i Höganäs och Nolato, eftersom de har en stor maskinpark. Även om ett IT-företag så som Sigma hade varit lika stort, är det inte säkert att dess verksamhet hade påverkats i samma utsträckning av just denna standard.

### 5.2.2 Hur har standarderna påverkat redovisningen?

#### Standarder som upplevts komplicerade


För att ha möjlighet att se hur andra företag har valt att presentera informationen i sin årsredovisning har Aspiro haft en strategi som innebär att de redovisat så sent som möjligt för att hinna se hur andra företag har gjort i vissa frågor. Enligt koncernredovisaren själv har detta varit möjligt då företaget är litet med en förhållandevi okomplicerad redovisning.

Höganäs och Nolato har vidare angett att IAS 16 varit komplicerad och tidskrävande på grund av det komponentavskrivningsmoment som standarden föreskriver upplevts som besvärligt.

Av de tillfrågade företagen angav bara Höganäs att de upplevde *IAS 19 Ersättning till anställda* som extra tung och då på grund av det djupgående informations- och dokumentationskrav som standarden krävde. Att enbart Höganäs hade denna åsikt är anmärkningsvärt, då just denna varit en av de standarder som flera bedömare misstänkte skulle ställa till besvär för
företagen, då Redovisningsrådets rekommendationer inte täckte in denna standard helt i sina tidigare rekommendationer. Höganäs ansåg även IAS 38 Immateriella tillgångar jobbig då nedskrivningstest behövdes.

IAS 39 har av de tre största företagen ansetts som komplicerad i den bemärkelsen att den är svår att förstå räkenskapsmässigt och kräver enormt mycket dokumentation och dessutom kom in väldigt sent i bilden, vilket upplevts som stressande. IAS 39 har diskuterats mycket av olika debattörer, och resultatet från vår undersökning var inte oväntat. Att de mindre företagen i undersökningen inte haft några större problem med denna standard är på grund av att de är små och inte har tillräckligt stora eller omfattande finansiella tillgångar att redovisa.


Standarder som påverkat resultat- och balansräkning

Vid en analys av hur företagens eget kapital och årets resultat påverkats vid övergången till IFRS, framkommer att den största delen av resultatpåverkan i de flesta företag är hänförlig till just IFRS 3. Den främsta orsaken till att resultatssiffrorna påverkats vid övergången till IFRS går i samtliga företag att hänföra till utebliven goodwillavskrivning även om vissa andra moment i redovisningen också påverkat i några av företagen. I Sigma kan förändringen av eget kapital hänföras till minoritetsintresse och därmed IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter samt avsättningar för omstruktureringar genom IFRS 3 och IAS 38 Immateriella tillgångar. I Höganäs har främst IAS 16 och IAS 19 påverkat det egna kapitalet. De övriga företagens eget kapital har endast i liten grad påverkats av andra standarder utöver IFRS 3.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Företag</th>
<th>Resultat efter skatt för år 2004 enligt IFRS (Mkr)</th>
<th>Påverkan av IFRS på resultat efter skatt (Mkr)</th>
<th>Totalt eget kapital enligt IFRS 2004-12-31</th>
<th>Påverkan av IFRS på eget kapital vid övergången (Mkr)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aspiro</td>
<td>- 59,9</td>
<td>+ 1,0</td>
<td>172,0</td>
<td>+ 1,0</td>
</tr>
<tr>
<td>Sigma</td>
<td>+ 11,0</td>
<td>+ 17,0</td>
<td>260,2</td>
<td>+ 21,1</td>
</tr>
<tr>
<td>PartnerTech</td>
<td>+ 43,7</td>
<td>+ 8,2</td>
<td>335,7</td>
<td>+ 8,2</td>
</tr>
<tr>
<td>Nolato</td>
<td>+ 130</td>
<td>+ 6</td>
<td>661</td>
<td>+ 6</td>
</tr>
<tr>
<td>Höganäs</td>
<td>+ 438</td>
<td>+ 14</td>
<td>2203</td>
<td>- 6</td>
</tr>
</tbody>
</table>


5.3 Organisatoriska effekter

5.3.1 Organisering av implementeringsarbetet

I Tabell 5 görs en sammanställning av antalet medarbetare som på de olika företagen arbetat med implementeringen av IFRS. De som skött redovisningen är också de som ansett sig vara ansvariga för processen. Av tabellen framgår att antalet koncernredovisare i företagen är få och även i det största företaget uppgår antalet medarbetare som arbetat med införandet av IFRS inte till fler än två. Vi kan också till viss del se vilka resurser i form av personal på ekonomiavdelningen som fanns att tillgå i de olika företagen, men då detta egentligen inte säger så mycket om vilken kompetens de anställda har och eftersom vi inte fått in uppgifter från alla företag, blir detta resultat svårt att analysera. Dessutom ser företagens organisatoriska struktur olika ut, även om de alla angett att de på något sätt försöker ha en så enkel organisation som möjligt för att underlätta redovisningen.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Företag</th>
<th>Medeltal antal anställda under 2005</th>
<th>Totalt antal anställda i koncernens ekonomiavdelningar</th>
<th>Antal anställda på moderbolagets ekonomiavdelning</th>
<th>Antal anställda som arbetat med införandet av IFRS</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aspiro</td>
<td>115</td>
<td>11</td>
<td>7</td>
<td>1/2</td>
</tr>
<tr>
<td>Sigma</td>
<td>881</td>
<td>20-25</td>
<td>3</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>PartnerTech</td>
<td>1369</td>
<td>Ingen uppgift</td>
<td>Ingen uppgift</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Nolato</td>
<td>2790</td>
<td>Kunde ej specificera antal</td>
<td>4</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Höganäs</td>
<td>1572</td>
<td>ca 45</td>
<td>15</td>
<td>2</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 4: Antal anställda i företagen totalt och på ekonomiavdelningarna.

Inget av företagen sade sig ha använt någon form av projektplanering eller projektorganisation vid införandet av IFRS, eftersom de själva ansåg sig för små och inte hade behov av detta. Företagen i undersökningen har inte heller använt sig av en på förhand strukturerad tidsplan utan istället arbetat med deadline den 1 januari 2005 som mål, då IFRS enligt EU-beslutet skulle vara genomfört i praktiken. Till exempel så anger Nolato att de lagt upp sitt arbete på så sätt att de betat av en standard i taget, där de börjat med den som de upplevt mest komplicerad.

Vad vi utifrån detta kan se är att implementeringen av IFRS har varit något som har involverat få människor och de som har varit involverade har varit chefer på koncernnivå, vilket tyder på att implementeringen skett top down i företaget. Vi kommer längre fram i kapitlet, när vi undersöker de utbildningsinsatser som gjorts, få ytterligare belägg för detta.

5.3.2 Information angående ändrad redovisningsreglering

Med stöd av synsättet som bland annat förespråkas av Richard Scott, enligt vilket företaget ses som ett öppet system, innebär det omvärldsberoende som existerar att vi kan påstå att kommunikationen med omvärlden är mycket viktig för ett företag. Detta kan vi koppla till hur våra respondenter besvarade frågan om hur de tar till sig information angående regleringsförändringar.
Av intervjuresultaten framgår att företagen tar till sig information om framtida ändrad redovisningsreglering genom främst fem olika kanaler:

- Självstudier av litteratur, såsom lagtexter, tidskrifter (t.ex. Balans)
- Kontakt med företagets revisorer
- Gratisseminarier som bland annat skatteverket och revisionsbyråer håller i
- E-brev från revisionsbyråer och andra nyhetsutskick
- Betald utbildning som konsultfirmor och revisionsfirmor ansvarar för


Inventeringsfasen i implementeringsprocessen kan sägas motsvaras av fas 1: Planering och preliminär analys, i Rippes implementeringsmodell och av den första fasen: Analys av situationen i strategi E, som beskrivits tidigare. Även om företagen inte medvetet har använt sig av någon modell eller projektororganisation, har implementeringen ändå haft ett bestämt mål och det har funnits en strategi för att smidigt nå målet. Denna strategi har varit att låta någon annan titta över företagets redovisning för att ge råd om vilka moment som kommer att kräva mer resurser än andra och på vad företaget skall lägga ned extra resurser för att nå målet att den 1 januari 2005 kunna redovisa enligt IFRS.

Implementeringen har vidare krävt att företagen tagit till sig mycket information. En sak som Höganäs och Aspiro har upplevt var att de externa resurserna i form av revisorer och redovisningsexperter eller konsulter som företagen anlitat inte alltid har besuttit tillräckliga kunskaper om hur IFRS skulle tillämpas i praktiken. I vissa fall angavs att företagens koncernredovisare har haft bättre kunskap om IFRS än revisorerna (Aspiro) eller själva verkat vara tveksamma i vissa frågor (Höganäs, Nolato). Respondenterna antog att även de hade haft svårt att hinna ta till sig all information. Dessutom upplevdes det frustrerande hos flera företag att revisionsbyråerna inte hade tillräckligt med erfarenhet för att sätta tydliga gränser och uttalanden om att ”så här gör man” (PartnerTech). Endast ett av företagen ansåg att revisorerna varit ett tillräckligt stöd och var väl insatta och kunniga i IFRS samt dess betydelse för företaget (Sigma).

En av de åsikter som har kunnat urskiljas i samband med frågan om vilka eventuella problem som uppstått vid informationsinsamling och utbildning är att de utbildningar som koncernredovisarna deltagit i har varit allt för generella och inte alltid har kunnat knytas till företagets specifika problem (Höganäs, Aspiro). Sigma angav att information om vad IFRS skulle innebära för det egna företaget pusslades ihop från flera seminarier och att man upplevde det som problematiskt att det krävts att koncernredovisaren skulle ta till sig så mycket information inför övergången. Dessutom ansåg man att vissa frågor fortfarande var oklara.

Genomgående har alla företag upplevt det som problematiskt att så mycket information tillkommit i slutet av processen. Till exempel angav Sigma att översättningen av terminologin kom väldigt sent i processen och att man på grund av osäkerhet kring regelverket sent valde vilken modell man skulle redovisa enligt. Inte ens revisionsbyråerna verkade vara överens om
hur regelverket skulle tolkas. Sigmas resonemang kring valet av modell utgick från att de ansåg det säkrast att välja den, vilken deras egen revisionsbyrå förespråkar för att revisorerna sedan inte skulle anmärka på redovisningen.

5.3.3 Utbildning av anställda

Inget av de undersökta företagen hade haft någon på förhand uppgjord utbildningsplan för att klara av att redovisa enligt IFRS. Utbildningsinsatserna har också varierat mycket i de olika företagen och respondenterna kunde i de flesta fall inte ange exakt hur mycket utbildning som de själva deltagit i. I Aspiro hade koncernredovisaren och en IT-ekonom deltagit i ett endagsseminarium, medan koncernredovisaren i PartnerTech hade deltagit i något enstaka seminarium. Sigma, Nolato och Höganäs angav att koncernredovisarna deltagit i ett flertal seminarier, både gratisseminarier och seminarier som köpts in.

Övergripande i företagen, med undantag av Aspiro, var att några andra än koncernredovisarna inte hade behövts utbildas speciellt för IFRS. I alla företag hade information om IFRS delgivits på möten med styrelse och företagsledning. De redovisningsansvariga i dotterbolag och moderbolag hade även de underrättats om vilka ändringar i rapportering som IFRS skulle kräva, men ingen utbildning har funnits speciellt inriktad på IFRS. I Höganäs hade t.ex. företagets ekonomer informerats om regelverket och dess konsekvenser på en företagsintern controllerkonferens.

Vid frågan om IFRS i nuläget kräver mer utbildning så svarar de flesta att som situationen är idag så behövs inte mer utbildning just nu. Lagar och regler ändras dock hela tiden så det är viktigt att hålla sig uppdaterad. Nolato medger dock att ett visst behov av att utbilda redovisningsansvariga i dotterbolag finns, då det ibland är svårt att kommunicera varför vissa ändringar i redovisningsrapporteringen behöver göras. Dessutom tar Sigma upp problemet med att så få på företaget är insatta i regelverket, vilket gör företaget såarbart ifall den person som sitter inne med kunskaperna lämnar verksamheten.

Vilket behov av utbildning som föreligger i ett företag vid en förändring är beroende av vilken typ av förändring det handlar om. För de företag som har undersökt har IFRS-implementeringen inneburit en omställning med begränsad omfattning och kan definieras som en inkrementell förändring, eftersom den allra största påverkan internt har funnits på de centrala ekonomiavdelningarna och tyder på att företagen har tillämpat en top-down-implementation. Detta har givitvis påverkat behovet av att utbilda personalen inom koncernen.

5.3.4 Tidigare erfarenhet av förändrad reglering

De svar vi fick från företagen på frågan om erfarenhet av tidigare övergångar till ny redovisningsreglering på något sätt kan ha påverkat implementeringsprocessen var att Redovisningsrådets rekommendationer har banat väg för IFRS och att Redovisningsrådet på så sätt hade underlåttat övergången. Ingen hade någon erfarenhet av något som liknade just implementeringen av IFRS. Ett undantag kan dock Höganäs sägas vara. Koncernredovisaren, som anställdes i Höganäs hösten 2004 fick starta implementeringsprocessen i företaget från allra första början, men hade tidigare arbetat med implementering av IFRS i ett annat börsnoterat företag som startat processen mycket tidigare. Koncernredovisaren trodde att
hennes erfarenhet troligtvis hade spelat en stor roll för genomförbarheten i Höganäs, då företaget var välilt sent ute med att förbereda inför övergången.

För att anknyta till teorin om förändringsförmåga kan det nämnas att de studerade företagen inte har så mycket att välja mellan när det gäller att förändra sin redovisning eftersom regleringen till största delen är tvingande. En faktor som kan ha inverkat på hur företagen tog till sig den nya redovisningsregleringen är vilken bakgrund, utbildning samt tidigare erfarenheter som deras koncernredovisare har besuttit. Exempelvis har Aspiro rimligtvis haft viss fördel av att deras ansvarige person för IFRS-implementeringen har en stor teoretisk kunskap. Likaså var det troligtvis en stor fördel för Höganäs att kunna rekrytera en person med tidigare praktisk erfarenhet av förberedelser inför övergången till IFRS.

5.3.5 Implementeringen över tiden

Förberedelse inför implementeringen

Att säga exakt när koncernredovisarna blev medvetna om IFRS och vad den nya regleringen skulle innebära för det egna företaget har de själva haft svår för, eftersom medvetande och kunskap om regleringen vuxit fram under processens gång. Alla företag utom Höganäs kan sägas ha börjat sitt implementeringsarbete med en förberedande fas, där de läste in sig på ämnet. I Höganäs började koncernredovisningschefen sin anställning med att direkt sätta igång med införandet av IFRS. Inget förberedande arbete var då gjort för att underlätta övergången. I och med att koncernredovisningschefen tidigare hade arbetat med IFRS i ett annat företag inom ungefär samma bransch, medförde detta att hon ändå hade kunskapen om regelverket till godo när hon började sitt arbete på Höganäs.

Det har inte varit möjligt för företagen att förbereda sig långt innan den 1 januari 2005 på grund av att regelverket under tiden från EU-beslut till strax innan årsutslaget 2005 ändrats flera gånger och därmed upplevts som osäkert. Som exempel anger Sigma att de i och med detta har skjutit fram sin planering, då fler ändringar i regelverket skulle innebära att de skulle få göra om flera moment. Flera av standarderna kom också sent med i processen. IFRS 1 kom t ex inte ut förutan våren 2004, vilket innebar att företagen fram till dess hade SIC 8 att gå efter. Likaså översattes regelverket till svenska relativt nyligen.

Inventering

Som tidigare nämnt, hade alla företag utom Aspiro strax innan implementeringen genomfört en inventering för att ta reda på vad övergången till IFRS skulle innebära för det egna företaget. Att Aspiro inte behövde denna genomgång kan vara en effekt av att företaget är litet med en relativt okomplicerad redovisning, samt att koncernredovisaren hade djup kunskap om IFRS på grund av sin andra roll som lärare.

Själva implementeringen

Figur 6 visar en graf över tiden som presenterar när implementeringsarbetet ungefär startade i de olika företagen, från det att beslutet i EU togs om ändrad redovisningsreglering, fram tills idag. Tabellen är därför ett försök till att visa det mer konkreta arbetet med implementeringen från det att inventeringen gjordes och framåt, men visar inte den förberedande informationsinsamlingen. Tiden för implementeringsarbetet visas fram till och med att årsredovisningen för 2005 presenterades och då övergångarbetet för de undersökta företagen kan anses avslutat.

![Diagram](image.png)

**Figur 5:** Bild över implementeringsprocessen över tiden.

**Upplevd tidspress**

Tidsmarginalen, det vill säga tiden från EG-beslut till genomförande har upplevts pressande av Nolato, Höganäs och Sigma medan PartnerTech anger att de inte upplevt tidsmarginalen som extremt snäv. Aspiro anger att övergången varit relativt enkel, vilket Aspiros koncernredovisare tror kan bero på företagets enkla organisation och okomplicerade redovisning. Dessutom är koncernredovisaren väldigt intresserad av IFRS på grund av sin roll som lärare. Alla företag, inklusive Aspiro, har dock angett att väldigt mycket arbete oändligt har kommit i slutet av processen, vid framtagandet av årsredovisningen och arbetet då varit mycket intensivt och att mängden arbete då ökat på grund av IFRS.

Att tidsmarginalen upplevts som snäv beror på att företagen upplevt regleringen som ”flytande” och osäker långt fram i processen. Ändrade regleringar har kommit in sent i processen. Det blev väldigt mycket arbete i processens senare del på grund av IAS 1 eftersom denna standard inte hade motsvarats av någon tidigare rekommendation fullt ut. Företagen hade till viss del litat på att Redovisningsrådets rekommendationer varit tillräckligt förberedande, men misstagit sig om årsredovisningens krav på notapparat och utformning.

**Jämförelse med Rippes modell, Strategi E och Strategi O**

Det som skiljer Rippes modell från det tillvägagångssätt som företagen i studien har valt är främst att ingen projektorganisation eller större planering av implementeringsarbetet har
används. Huruvida utvärdering och analys av olika redovisningsalternativ har förekommit eller ej har inte framkommitt i studien. Om detta är ett tecken på att detta steg utelämnats eller är något som respondenterna bara inte tagit upp vid intervjuutfallet kan vi inte avgöra.

Om vi jämför företagens strategi för implementeringsprocessen så ser vi att processen har karaktäriserats av delar ur både strategi E och strategi O. Företagen har arbetat målinriktat mot att redovisa enligt de nya reglerna och till exempel tagit hjälp av experter. Vägen till målet har dock varit osäker, vilket är utmärkande för en förändringsprocess som följer strategi O. När det gäller Aspiro hade detta företag ett förhållningssätt som skiljer sig från de övriga företagens. Det första år av IFRS-tillämpning sågs av dem som ett ”prövoår”, då erfarenheter skapades i takt med att IFRS tillämpades i delårsrapporterna, vilket till stora delar stämmer överens med strategi O.

### 5.3.6 Vilka interna resurser har påverkats?

I tabellen nedan görs en sammanställning över hur datasystem, redovisningsmanualer och personal (i form av arbetstid och eventuell nyanställning) påverkats vid övergången till IFRS.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Företag</th>
<th>Datasystem</th>
<th>Redovisningsmanualer</th>
<th>Arbetstid</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aspiro</td>
<td>Inte påverkats i någon större utsträckning</td>
<td>Inte påverkats i någon större utsträckning. De manualer som finns är ej uppdaterade.</td>
<td>Krävt övertid, ingen nyanställning pga IFRS</td>
</tr>
<tr>
<td>Sigma</td>
<td>Inte påverkats i någon större utsträckning</td>
<td>Anger inget om att de påverkats.</td>
<td>Krävt mycket övertid, ingen nyanställning pga IFRS</td>
</tr>
<tr>
<td>PartnerTech</td>
<td>Begränsad påverkan</td>
<td>Begränsad påverkan</td>
<td>Krävt mycket övertid, ingen nyanställning pga IFRS</td>
</tr>
<tr>
<td>Nolato</td>
<td>Ingen påverkan</td>
<td>Har uppdaterats, bland annat på grund av IAS 39.</td>
<td>Krävt mycket övertid, ingen nyanställning pga IFRS</td>
</tr>
<tr>
<td>Höganäs</td>
<td>Ingen påverkan</td>
<td>Redovisningsmanualer saknas i dagsläget.</td>
<td>Krävt mycket övertid, ingen nyanställning pga IFRS</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 5: Påverkan på interna resurser.

Av resultaten går det att utröna att inga större förändringar i datasystem har krävts i något av företagen. När det gäller redovisningsmanualer, så uppger respondenterna att de inte heller påverkats i någon större utsträckning. Vi fick vi den uppfattningen att redovisningsmanualer inte verkar vara något som företag i de störleksordningar vi undersökt prioriterar, med undantag av Nolato, som anger att de är måna om att ordning och reda råder och att implementeringen av IAS 39 krävt att dessa uppdaterats. Höganäs hade inga redovisningsmanualer alls men planerade att sammanställa sådana.

När det gäller arbetstid, så anger alla företagen att implementeringsprocessen resulerat i ökad arbetsbörda för koncernredovisarna, men inget företag hade behövt nyanställa personal på grund av detta. I Höganäs hade dock en ny koncernredovisningschef anställts i samband med övergången och hennes arbetsuppgifter hade renodlats för att nu gälla mer koncernredovisningsmässiga frågor än tidigare. Dessutom hade en ny medarbetare anställts som assistent åt koncernredovisningschefen, men detta var inte på grund av att just övergången till
IFRS krävde detta. Även om arbetsbördan ökat för alla företagen, så verkar den främst ha ökat vid framtagandet av bokslut och årsredovisning för 2005.

5.3.7 Vilka externa resurser har använts?

De externa resurser som genomgående har använts vid övergången till IFRS är:

- Företagets ordinarie revisorer
- Redovisningsexperter
- Konsulter

Kontaktytan med företagets ordinarie revisorer har ökat i alla företagen på grund av övergången till IFRS, men i vilken utsträckning hade de själva svårt att uppskatta. Alla företag hade varit tvungna att anlita redovisningsexperter för att kunna lösa vissa viktiga redovisningsfrågor, men även här kunde de flesta responter inte nämna exakt i vilken utsträckning. Konsulter har bland annat varit inblandade vid utbildning samt vid den inventering av vad IFRS skulle innebära för det egna företaget. Aspiro hade endast anlitat extern experthjälp vid förvärvsanalys (på grund av IFRS 3) och vid en granskning av årsredovisningen för 2005. Höganäs anger att de allt mer ökande kraven i form av regleringar som de börsnoterade företagen erfar, kommer att leda till att externa resurser i allt större omfattning behöver anlitas i framtiden.

5.3.8 Kostnader för implementeringen

Inget av företagen har räknat på vad implementeringen kostat och de verkade inte heller vara så intresserade av att räkna fram den siffran. Nolato angav att ingen hade satt någon budget för vad det fick kosta. Endast ett företag, PartnerTech vågade uppskatta kostnaderna för implementeringen i grova drag till runt 100 000 till 200 000 kr för de externa resurser företaget anlitat. Klart är dock att extra kostnader har tillkommit för alla undersökta företag i form av experthjälp och ökad kontakt med företagets revisorer. Vissa kostnader har också tillkommit för utbildning av de personer som arbetat med redovisning. Alla företag har upptgett att IFRS har krävt mycket övertid, och då speciellt vid framtagandet av årsredovisningen 2005, men om detta har kostat företaget något beror på avtal om övertidsersättning till anställda och är ingenting som vi undersökt vidare. I Nolatos fall angav man till exempel att övergången hade krävt mycket tid, men att den också fick lov att göra det. Inga extra resurser i form av ynanställningar på grund av just IFRS har gjorts i något av företagen. I Höganäs angavs t.ex. att det inte varit aktuellt att anställa mer personal, eftersom företaget ansett att det varit effektivare att anlita konsulter och experthjälp.

Eftersom företagen hade svårt att uppskatta kostnaderna är det omöjligt att generalisera resultaten från det undersökningsområdet. Den känsla som vi fick från intervjuvaren var dock att kostnaderna inte verkade vara gigantiska i något av företagen och tittar man storleksmässigt så verkar mindre företag med enkla organisatoriska strukturer och enkel redovisning ha kommit lindrigare undan när det gäller resursåtervänden. Att ha enkla organisatoriska strukturer och enkelt upbyggda redovisningssystem verkar också vara något som de flesta undersökta företag eftersträvar för att göra redovisningen hanterbar.
En annan aspekt i sammanhanget är att två av företagen angett att de anpassar sin redovisning efter de resurser de har. Till exempel så anger Aspiro att man har försökt att, efter företagets förmåga, göra så gott man kan vid implementeringen av IFRS och inte haft som mål att vara "bäst i klassen". Denna synpunkt har även lämnats av Sigma, vilket tyder på att implementeringen inte krävt mer resurser än vad de själva tillåtit den att göra. Den skulle kunna ha krävt mer, men då slutmålet för en riktig redovisning i många fall verkade vara otydligt, har osäkerhet påverkat deras resursinsatser.

5.4 Andra aspekter på implementeringen av IFRS

Vad som framkommit i studien är att det finns viss skepticism mot IFRS i de företag som vi intervjuade vilket kan tolkas som att ett motstånd mot förändringen har uppstått. Detta kan förklaras på olika sätt beroende vilket förhållningssätt som väljs. Enligt ett sätt att se på detta är det endast en begränsad del av organisationen har påverkats av övergången till IFRS och motstånd mot förändringen har därför inte i dessa fall behövts spridas vidare i organisationen. Kanske hade risken att ännu mer motstånd byggets upp funnits om fler personer i dessa företag hade varit inblandade i implementeringsprocessen, då förändringen varit både omfattande, utdragen över en längre tid och otydlig.
6 Slutsatser och diskussion

I detta kapitel återknyter vi till studiens syfte som vi definierade i inledningskapitlet. Med utgångspunkt från uppsatsens resultat- och analysdel dras slutsatser som genom studiens delfrågor besvarar dess huvudfrågeställning. Kapitlet och uppsatsen avslutas med en diskussion av de resultat som erhållits och slutligen ges några förslag till fortsatt forskning.

6.1 Likheter och skillnader mellan företag vid införandet av IFRS

Den huvudfrågeställning som vi definierade utifrån studiens syfte var vilka likheter och skillnader i implementeringsprocessen vid införandet av IFRS mellan olika företag som kan identifieras och vad kan de i så fall bero på. För att kunna svara på vår huvudfrågeställning formulerade vi två delfrågor, där vi dels vill undersöka vilka eventuella redovisningsmässiga effekter och dels vilka eventuella organisatoriska effekter övergången till de nya redovisningsreglerna enligt IFRS inneburit för företagen. Genom att besvara de två delfrågorna har vi också besvarat studiens huvudfrågeställning.

6.1.1 Redovisningsmässiga effekter

De krav som ställs på de fem företagen utifrån regelverk är desamma, men dessa krav påverkar företagen olika beroende på i vilken situation eller kontext företaget befinner sig. Vad vi kan se utifrån våra resultat är att ju större företaget är, desto mer komplicerad blir dess redovisning och desto fler standarder kommer att spela betydande roll. De standarder som spelat stor roll och påverkat alla de undersökta företagens redovisning var IAS 1 och IFRS 3. För de tre största bolagen hade även IAS 39 komplicerat redovisningen, och för det största bolaget hade flest standarder upplevts jobbiga. Vidare hade IAS 19 endast upplevts som speciellt krävande av Höganäs, vilket inte överensstämdes med förväntningarna, då det befarades att Redovisningsrådet inte hade förberett företagen tillräckligt för denna standard.

Att IFRS 3 och IAS 39 skulle innebära merarbete för företagen var väntat medan det faktum att IAS 1 och årsredovisningen krävt så stora insatser hade till viss del kommit som en överraskning. I samtliga företag hade utformningen av årsredovisningen krävt mycket mer detaljerad information angående resultat- och balansräkningar. Dessutom återspeglar studien en stor osäkerhet i företagen kring hur själva presentationen skulle se ut och om den information som däri givits har varit tillräcklig.

En slutsats vi kan dra från studien är att de undersökta företagen inte såg sig som de företag som drabbats hårdast av den nya regleringen och att de kunnat förbereda sig i ganska god tid, med undantag av Höganäs, där ingen tid för förberedelser fanns för den nyanställda koncernredovisaren. Även om tid funnits för förberedelser så har företagen till viss del litat på att Redovisningsrådets rekommendationer varit tillräckligt förberedande, men misstagit sig om IAS 1 och årsredovisningens krav på notapparatur och utformning. Alla företag har angett att detta orsakat mycket merarbete, om än under en kortare period.

6.1.2 Organisatoriska effekter


Det genomgående tillvägagångssättet som alla, utom Aspiro, hade använt sig av vid implementeringen visas i Figur 7. Förloppet kan sammanfattas i tre faser: Informationshämtning, inventering och implementering:

- Fas 1, informationshämtning, innebär att de som ansvarat för implementeringen av IFRS i företaget tagit till sig information genom olika kanaler, såsom litteratur inom
ämnet, tidskrifter, seminarier och kontakt med revisorer. Informationshämtning har skett kontinuerligt under hela processen och respondenterna hade svårt att uppskatta när de ungefär började fundera på vad IFRS skulle innebära för det egna företaget.

- I fas 2 hade en inventering tillsammans med konsulter gjorts för att få en uppfattning av hur IFRS skulle drabba det egna företaget, varefter mål i form av prioriterade redovisningsområden formulerats.

- I den sista fasen, implementeringsfasen, har koncernredovisarna så smått börjat arbeta och förbereda för själva tillämpningen av de nya redovisningsstandarderna. Denna fas har börjat olika tidigt i olika företag, där Nolato och Sigma var bland de första att starta våren/sommaren 2004, medan Aspro, i form av att vara minst med relativt okomplicerad redovisning, kunde vänta ända in i det sista. (se Figur 6).

I Höganäs uteblev delvis fas 1, eftersom implementeringsprocessen startade med en inventering strax efter det att koncernredovisningschefen anställts. Hon hade dock kunskap med sig om IFRS från ett liknande bolag, varför fasen ändå inte helt kan uteslutas. I Aspro gjordes ingen inventering på samma sätt som i de andra bolagen, även om en granskning av årsredovisningen gjordes. Generellt kan företagens tillvägagångssätt under implementeringsprocesserna delvis jämföras med Rippes modell som används för att förklara förändringsprocesser och kan sägas vara en kombination av strategi E och strategi O, där bland annat osäkerhet kring regleringen påverkar processernas genomförande.

De undersökta företagens implementeringsprocesser kan inte sägas handla om några stora omvålvande organisationsförändringar, eftersom så få medarbetare har varit inblandade, menar vi. Den förändring som införandet av IFRS innebar har till största delen egentligen bara berört de personer i företaget som direkt arbetat med koncernredovisning, även om andra personer indirekt berörts, såsom externa intressenter och företagets ledning och styrelse. De modeller som framarbetats av organisationsteoretiker och som vi i vår analys tillämpat är inriktade på större förändringar av hela eller delar av organisationer, men för att kunna angripa vårt problem har vi ändå valt att med utgångspunkt från dessa modeller försöka förstå hur en förändring genomförts. Att införandet av IFRS i de undersökta företagen direkt berört så få personer, var inget som vi på förhand kunde veta och det kunde lika gärna ha varit så att större delar av organisationen påverkats och företagen till exempel valt en bottom up approach vid införandet.

6.2 Diskussion

Vårt primära mål med studien har inte varit att jämföra hur implementeringsprocessen gått till i olika branscher. Istället har vårt mål varit att undersöka själva implementeringsprocessen som sådan, det vill säga, hur företag förbereder sig och tar till sig information och sedan genomför implementeringen och vad som påverkar denna. Genom att vi inte tagit med de företag där vi på förhand vetat att IFRS skulle innebära stor förändring i redovisningen, såsom företag med stor andel förvaltningsfastigheter eller biologiska tillgångar, så har vi valt att fokusera aningen mer på processen än själva redovisningsproblemen. De redovisningsmässiga skillnaderna som trots allt förelig mellan de utvalda företagen tror vi går att hänföra till storlek och till det faktum att de inte hade helt identiska verksamhetsområden. De företag vi
undersökt kan sägas tillhöra en kategori av företag där påverkan av IFRS på redovisning och organisation inte varit allra störst.

Flertalet av de mindre företag som i början av studien kontaktades för att undersöka om intresse fanns för att delta tackade nej med den föreväntningen att de inte upplevde sig själva som så intressanta att undersöka. Skälet de angav var att IFRS inte har påverkat redovisningen i någon större utsträckning och att de trodde att deras deltagande inte skulle tillföra studien något. Detta är i sig en intressant synpunkt som stärker misstanken om att de små företagen inte är de som drabbats av mest arbete vid implementeringsprocessen, trots att de resurser som finns att tillgå i de mindre företagen är knappa.


6.2.1 Förslag till framtida studier


En annan fråga som dykt upp under arbetet med uppsatsen och som oroat flera respondenten är hur komplicerad redovisningen kan bli innan den blir närmast oförståeligt för en vanlig aktieägare utan specialistkunskap. Även mängden information kan göra de finansiella rapporterna svårigenomtänkliga. När kan man inte längre ”se skogen för träden”? Det vore därför intressant att följa utvecklingen över några år och se hur företagen faktiskt, med utgängspunkt från gällande reglering, väljer att visa sina siffror för sina intressenter.

Vidare har de undersökt företagen upplevt det besvärligt att det inte funnits något ”facit” att tillgå vid redovisningen och vid framtagandet av de finansiella rapporterna. Att till exempel årsredovisningarna från år 2005 skiljer sig från varandra var väntat, men hur kommer företagen att göra i framtiden? Vilken form kommer de finansiella rapporterna att ta när företagen lär sig allt mer av varandra och när redovisningens framtida kontrollörer har sagt sitt? Från våra intervjuer har många intressanta synpunkter på IFRS och redovisningsreglering kommit fram och det finns många områden där behovet av ytterligare kunskap är stort!
Källförteckning

Metodböcker


Övrig litteratur


Fayol, Henri (1949). *Industriell och allmän administration* Norstedts, Stockholm


Nadler, David & Tushman, Michael (1990).

Nobes, Christopher & Parker, Robert (2006). *Comparative International Accounting*

Artiklar


Scapens, Robert W., Burns, John (2000). *Towards an Understanding of the Nature and Processes of Management Accounting Change* Uppsala universitet


Lagar och förordningar


Kommissionens förordning (EG) nr. 1725/2003 Hämtad: 2006-06-16 från <europa.eu.int>


Rådets direktiv, 78/660/EEG. Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag. Hämtad: 2006-05-05 från< europa.eu.int>


Elektroniska källor

Redovisningsrådet, www.redovisningsradet.se 2006-05-10
Sigma AB, www.sigma.se 2006-04-26

Intervjuer

Jörgen Carlsson, Aspiro AB 2006-05-04
Jörn Henriksson & Anna Streipel Ingstorp, PartnerTech AB 2006-05-03
Lars Sundqvist, Sigma AB 2006-05-05
Lena Månsson & Jens Thor, Höganäs AB 2006-05-03
Thomas Johansson, Nolato AB 2006-05-03

Övrigt


Ernst & Young, *IFRS för styrelseledamöter*. Hämtad 2006-04-06 från www.ey.com/se


PriceWaterhouseCoopers (2002). *2005 – Ready or not, IAS in Europe – The views of over 650 CFOs*


58
Bilaga 1: Översiktlig frågemall till respondenter

Göteborg 2006-05-XX

Hej!

Vi är två studenter som studerar på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Just nu håller vi på att skriva en D-uppsats på 10 poäng inom ämnet redovisning och är väldigt glada för att ni valde att medverka i studien!

Uppsatsen vi skriver kommer att behandla införandet av nya redovisningsstandarder enligt IFRS (International Financial Reporting Standards). Det vi vill undersöka är om det förekommit skillnader mellan olika stora börsnoterade bolag vid själva implementeringsprocessen och vad dessa skillnader i så fall kan bero på. Därför har vi valt ut några olika företag där vi vill undersöka hur själva införandet av IFRS har gått till och vilka redovisningsmässiga och organisatoriska effekter de nya redovisningsreglerna har inneburit för just de företagen.

För att du ska få möjlighet att tänka igenom de områden som vi vill undersöka innan själva intervjuet följer därför nedan övergripande redogörelse för dessa:

- Hur har implementeringsprocessen till redovisningsregleringen enligt IFRS organiserats internt?
- Vilka utbildningsinsatser har krävts i samband med övergången till IFRS och varför?
- Har IFRS-införandet haft någon påverkan på redovisningsrutiner, datasystem, redovisningsmanualer etc?
- Hur mycket resurser har övergången krävt i form av personal (ev. personalförstärkning), tid, extern expertishjälp, eventuell merkostnader? Produktionen av red. rapporter efter införandet?
- Vilka IAS/IFRS-standarder har påverkat siffrorna i företagets finansiella rapporter och på vilket sätt? Hur har kraven på informationsutlämnande (i t.ex notapparaten) förändrats i och med IFRS?

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar,

Eva Sandquist                    Carina Sidorsson
Tel: 031-13 81 51 / 0709-81 79 20          Tel: 0304-67 09 06 / 0730-61 37 95
eva.sandquist@gmail.com              csidorsson@hotmail.com
Bilaga 2: Frågeguide

Företagets organisation
- Beskriv din roll i företaget.
- Beskriv kort koncernens organisatoriska struktur.
- Hur många anställda har företaget? Hur många av dem arbetar med koncernredovisning?

Implementeringsprocessen av IFRS
- Beskriv implementeringsprocessen tidsmässigt.
  - Hur och ungefär när inskaffades kunskap om vad regeländringen innebar och hur företaget skulle behöva förbereda sig inför införandet av IFRS?
    - Hur har de av EU bestämda tidsmarginalerna upplevts?
  - När påbörjades själva arbetet med att förbereda/införa IFRS? Beskriv själva implementeringsförloppet tidsmässigt.
    - Har ni haft någon förutbestämd tidsplan för genomförandet och hur har den fastställts?

- Hur har införandet organiserats i företaget?
  - Har företaget använt en projektorganisation eller liknande?
    - Vem har varit ansvarig för att organisera arbetet med att implementera IFRS?
    - Hur många har varit delaktiga?
    - Hur har arbetsfördelningen sett ut?
    - Hur har arbetet samordnats?

- Vilka utbildningsinsatser har behövts?
  - Har företaget haft någon utbildningsplan för att kunna klara av att redovisa enligt IFRS år 2005 och hur har denna i så fall sett ut?
  - På vilket sätt har de redovisningsansvariga utbildats och av vem?
  - Har det funnits behov av att utbilda/upplysa andra medarbetare än redovisningsansvariga och i så fall vilka?
  - Finns det idag mer behov av utbildning? Varför?
    - Hur tar företaget till sig kunskap om framtida regeländringar?
  - Vilka eventuella svårigheter har uppstått i samband med utbildning och varför har dessa uppstått?

- Vilka andra problem, utöver dem vi redan gått igenom, har uppstått vid implementeringsprocessen? Vad kan dessa problem hänföras till?
Ändrad redovisningsreglering

- Beskriv de redovisningsmässiga effekterna av IFRS
  o Vilken standard har påverkat företagets redovisning mest?
    ▪ Har någon/några standard/er komplicerat redovisningen? På vilket sätt?
    ▪ Har IFRS inneburit förändringar i segmentredovisning för att redovisning enligt IFRS skulle kunna göras på koncernnivå? Hur?
  o Kan tidigare erfarenheter av övergångar mellan olika redovisningsprinciper antas ha påverkat implementeringsprocessen av IFRS? På vilket sätt?
  o Hur har redovisningsinformationen/noterna som lämnas i rapporterna förändrats?
  o Vad är företagets inställning till att mer detaljerad information krävs i de finansiella rapporterna? Vilka eventuella problem har detta orsakat?

Påverkan på resursåtgång

- Vilken påverkan har IFRS haft på användningen av interna och externa resurser?
  o Vad har de nya redovisningsreglerna inneburit i form av ändrade interna behov och vad beror de eventuellt ändrade behoven på?
    Exempelvis gällande:
    ▪ Redovisningsmanualer
    ▪ Datasystem
    ▪ Arbetsinsats
    ▪ Vilka eventuella problem har uppstått i samband med detta?
  o Vilka externa insatser har behövts vid övergången till IFRS?
    ▪ Till vad kan behovet av extern hjälp/information hänföras till?

- Beskriv de ekonomiska konsekvenserna
  o Vad har implementeringen kostat? Vad kan dessa kostnader hänföras till?
    ▪ Kostnad för externa resurser
    ▪ Kostnad för interna resurser
    ▪ Kostnad för utbildning av anställda
    ▪ Andra kostnader?

- Hur upplever du företagets situation vid implementeringen av IFRS med avseende på redovisningsbelastning, resursåtgång etc?
  o Jämfört med andra företag?
  o Vilka interna och externa faktorer kan ha påverkat företagets situation/implementeringsprocessen och hur?

- Finns det någon annan betydelsefull aspekt i sammanhanget som du anser vara viktig att ta upp?
### Bilaga 3: Förteckning över redovisningsstandarder

(Redovisningsstandarder som gällde i EU fr.o.m. 1 januari 2005)

<table>
<thead>
<tr>
<th>IAS 1</th>
<th>Utformning av finansiella rapporter</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IAS 2</td>
<td>Varulager</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 7</td>
<td>Kassaflödesanalys</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 8</td>
<td>Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 10</td>
<td>Händelser efter balansdagen</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 11</td>
<td>Entreprenadavtal</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 12</td>
<td>Inkomstskatter</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 14</td>
<td>Segmentrapportering</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 16</td>
<td>Materiella anläggningstillgångar</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 17</td>
<td>Leasingavtal</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 18</td>
<td>Intäkter</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 19</td>
<td>Ersättning till anställda</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 20</td>
<td>Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 21</td>
<td>Effekterna av ändrade valutakurser</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 23</td>
<td>Lånekostnader</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 24</td>
<td>Upplysningar om närstående</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 26</td>
<td>Redovisning av pensionsstiftelser</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 27</td>
<td>Koncernredovisning och separata finansiella rapporter</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 28</td>
<td>Innehav i intresseföretag</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 29</td>
<td>Redovisning av höginflationsländer</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 30</td>
<td>Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 31</td>
<td>Andelar i joint ventures</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 32</td>
<td>Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 33</td>
<td>Resultat per aktie</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 34</td>
<td>Delårsrapportering</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 36</td>
<td>Nedskrivningar</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 37</td>
<td>Avsättningar, eventuallförpliktelser och eventualtillgångar</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 38</td>
<td>Immateriella tillgångar</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 39</td>
<td>Finansiella instrument: Redovisning och reglering</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 40</td>
<td>Förvaltningsfastigheter</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS 41</td>
<td>Jord- och skogsbruk</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>IFRS 1</th>
<th>Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IFRS 2</td>
<td>Aktierelaterade ersättningar</td>
</tr>
<tr>
<td>IFRS 3</td>
<td>Rörelseförvärv</td>
</tr>
<tr>
<td>IFRS 4</td>
<td>Försäkringsavtal</td>
</tr>
<tr>
<td>IFRS 5</td>
<td>Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>SIC 7</th>
<th>Introduction of the Euro</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>SIC 10</td>
<td>Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 12</td>
<td>Consolidation - Special Purpose Entities</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 13</td>
<td>Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contribution by Ventures</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 15</td>
<td>Operating Leases - Incentives</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 21</td>
<td>Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 25</td>
<td>Income Taxes - Change in the Tax Status of an Entity or its Shareholders</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 27</td>
<td>Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 29</td>
<td>Disclosure - Service Concession Arrangements</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 31</td>
<td>Revenue - Barter Transactions Involving Advertising Services</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC 32</td>
<td>Intangible Assets - Web Site Costs</td>
</tr>
<tr>
<td>IFRIC 1</td>
<td>Change in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</td>
</tr>
</tbody>
</table>