



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

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

Bakgrund och problem: I och med att EG-förordningen (EG) nr. 1606/2002 antogs blev det klart att samtliga noterade bolag i unionens medlemsstater skulle komma att upprätta koncernredovisningar enligt IFRS. Konverteringen skedde den 1 januari 2005 och fram till dess fordrades det att de berörda bolagen förberedde sig inför övergången. Enligt vissa studier bedömdes det finnas en risk att svenska börsbolag, oavsett storlek, inte skulle påbörja förberedelserna tillräckligt långt i förväg och därför få problem med övergången.

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.

Avgränsningar: Uppsatsen har skrivits ur företagets perspektiv och behandlar den tidsperiod från det att företagen blev medvetna om att en förändring skulle ske till dess att deras första årsredovisningar upprättade enligt IFRS presenterades. Bolagen som valdes ut är bolag vars värdepapper är noterade på en svensk marknadsplats eller börs som står under Finansinspektionens kontroll.

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 koncernredovisare 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 arbetsam 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 företagets 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	<i>Frågeställning</i>	3
1.3	SYFTE	4
1.4	AVGRÄNSNINGAR OCH DEFINITIONER	4
1.5	FORTSATT DISPOSITION	5
2	METOD.....	6
2.1	VAL AV METOD OCH UNDERSÖKNINGSANSATS	6
2.2	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	7
2.2.1	<i>Datainsamling</i>	8
2.2.2	<i>Urval.....</i>	8
2.2.3	<i>Intervjuer</i>	9
2.3	METOD FÖR DATAANALYS.....	10
2.4	UNDERSÖKNINGENS TROVÄRDIGHET	10
2.4.1	<i>Validitet</i>	10
2.4.2	<i>Reliabilitet</i>	11
2.4.3	<i>Generaliserbarhet</i>	11
2.5	METOD- OCH KÄLLKRITIK	11
3	TEORETISK REFERENSRAM.....	13
3.1	REDOVISNINGENS REGLERING	13
3.1.1	<i>Två olika synsätt på redovisning och dess reglering</i>	13
3.1.2	<i>IFRS inom EU</i>	14
3.1.3	<i>Svensk redovisningsreglering idag</i>	15
3.1.4	<i>Övergången till IFRS</i>	16
3.1.5	<i>Standarder som väntades komplicera redovisningen.....</i>	17
3.1.6	<i>Redovisningens kontrollörer.....</i>	18
3.2	FÖRÄNDRINGSTEORI	19
3.2.1	<i>En organisation sett ur olika perspektiv.....</i>	19
3.2.2	<i>Förändringsförmåga och förändringskontext</i>	20
3.2.3	<i>Förändringens innehåll, omfattning och tidsperspektiv</i>	21
3.2.4	<i>Motstånd mot förändring</i>	22
3.2.5	<i>Förändringsprocessens genomförande</i>	23
4	EMPIRI.....	26
4.1	ASPIRO AB.....	26
4.1.1	<i>Implementeringen av IFRS.....</i>	26
4.1.2	<i>Redovisningsmässiga effekter</i>	27
4.1.3	<i>Resursmässig påverkan.....</i>	28
4.1.4	<i>Andra aspekter på implementeringen.....</i>	28
4.2	SIGMA AB.....	29
4.2.1	<i>Implementeringen av IFRS.....</i>	29
4.2.2	<i>Redovisningsmässiga effekter</i>	30
4.2.3	<i>Resursmässig påverkan.....</i>	30
4.2.4	<i>Andra aspekter på implementeringen.....</i>	30
4.3	PARTNERTECH AB	32
4.3.1	<i>Implementeringen av IFRS.....</i>	32
4.3.2	<i>Redovisningsmässiga effekter</i>	33
4.3.3	<i>Resursmässig påverkan.....</i>	33
4.3.4	<i>Andra aspekter på implementeringen.....</i>	33
4.4	NOLATO AB.....	35
4.4.1	<i>Implementeringen av IFRS.....</i>	35
4.4.2	<i>Redovisningsmässiga effekter</i>	36
4.4.3	<i>Resursmässig påverkan.....</i>	36
4.4.4	<i>Andra aspekter på implementeringen.....</i>	36
4.5	HÖGANÄS AB	37
4.5.1	<i>Implementeringen av IFRS.....</i>	37

4.5.2	<i>Redovisningsmässiga effekter</i>	38
4.5.3	<i>Resursmässig påverkan</i>	38
4.5.4	<i>Andra aspekter på implementeringen</i>	39
5	ANALYS	40
5.1	BRANSCH, STORLEK OCH KONCERNSTRUKTUR	40
5.2	REDOVISNINGSMÄSSIGA EFFEKTER	41
5.2.1	<i>De standarder som har påverkat företagens redovisning mest</i>	41
5.2.2	<i>Hur har standarderna påverkat redovisningen?</i>	42
5.3	ORGANISATORISKA EFFEKTER.....	44
5.3.1	<i>Organisering av implementeringsarbetet</i>	44
5.3.2	<i>Information angående ändrad redovisningsreglering</i>	44
5.3.3	<i>Utbildning av anställda</i>	46
5.3.4	<i>Tidigare erfarenhet av förändrad reglering</i>	46
5.3.5	<i>Implementeringen över tiden</i>	47
5.3.6	<i>Vilka interna resurser har påverkats?</i>	49
5.3.7	<i>Vilka externa resurser har använts?</i>	50
5.3.8	<i>Kostnader för implementeringen</i>	50
5.4	ANDRA ASPEKTER PÅ IMPLEMENTERINGEN AV IFRS	51
6	SLUTSATSER OCH DISKUSSION	52
6.1	LIKHETER OCH SKILLNADER MELLAN FÖRETAG VID INFÖRANDET AV IFRS.....	52
6.1.1	<i>Redovisningsmässiga effekter</i>	52
6.1.2	<i>Organisatoriska effekter</i>	53
6.2	DISKUSSION	54
6.2.1	<i>Förslag till framtida studier</i>	55
	KÄLLFÖRTECKNING	56
	BILAGA 1: ÖVERSIKTLIG FRÅGEMALL TILL RESPONDENTER	59
	BILAGA 2: FRÅGEGUIDE	60
	BILAGA 3: FÖRTECKNING ÖVER REDOVISNINGSTANDARDER	62
	FIGUR 1: TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID FALLSTUDIE.....	7
	FIGUR 2: FÖRÄNDRINGSTYPER.....	22
	FIGUR 3: FÖRÄNDRING SOM EN SEKVENTIELL PROCESS	24
	FIGUR 4: ÅSKÅDLIGGÖRANDE AV FÖRETAGENS OMSÄTTNING ÅR 2005.....	40
	FIGUR 5: BILD ÖVER IMPLEMENTERINGSPROCESSEN ÖVER TIDEN	48
	FIGUR 6: FÖRÄNDRINGSSPROCESSEN I DE UNDERSÖKTA FÖRETAGEN.....	53
	TABELL 1: REGLERING FÖR KONCERNREDOVISNING I NOTERADE BOLAG	15
	TABELL 2: BRANSCHTILLHÖRIGHET OCH DOTTERBOLAG.....	41
	TABELL 3: STANDARDER SOM KOMPLICERAT REDOVISNINGEN.....	41
	TABELL 4: IFRS PÅVERKAN PÅ EGET KAPITAL OCH RESULTAT	43
	TABELL 5: ANTAL ANSTÄLLDA I FÖRETAGEN TOTALT OCH PÅ EKONOMIAVDELNINGARNA...	44
	TABELL 6: PÅVERKAN PÅ INTERNA RESURSER	49

1 Inledning

I kapitlet ges inledningsvis en koncentrerad bakgrundsbeskrivning till det ämnesområde som uppsatsen behandlar. Det behov av internationell redovisningsharmonisering som har vuxit fram förklaras. En översikt ges av harmoniseringsarbetet som bedrivits inom EU varefter medlemsländernas konvertering till IFRS tas upp. Sedan följer en problemdiskussion där anpassningen till de nya redovisningsreglerna för svenska börsbolag diskuteras ur ett företagsperspektiv vilket leder fram till uppsatsens frågeställning. Syftet klargörs och därpå beskrivs de gjorda avgränsningarna samt några definitioner som använts. Kapitlet avslutas med fortsatt disposition.

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 spridning av ägandet som det innebär att företag kan vara noterade på börser och handelsplatser i andra länder såväl som på flera börser 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.

Redovisningen har utvecklats till att idag nästan helt styrs av det så kallade kapitalmarknadsperspektivet. En öppen och väl fungerande kapitalmarknad är en förutsättning för en marknadsekonomi, där informationsflödet mellan ett företag och dess intressenter, och då i första hand investerare, är av största vikt för att rätt beslut skall tas. Den ökande internationaliseringen har på så sätt bidragit till att det ställs högre krav på att företag som verkar på den globala marknaden ska redovisa enhetligt, så att rättvisa jämförelser går att göra dem emellan, vilket medför ett skydd för marknads aktörer. Fördelen med en sådan redovisning är således att minska riskerna för investerare och därmed minska kostnaden för kapital. Det har blivit allt mer betydelsefullt för framförallt de multinationella företagen att ha en redovisning som kan förstås av investerare från olika länder eftersom de annars missgynnas i den globala konkurrensen. Utvecklingen av globala kapitalmarknader och de krav på jämförbar redovisning som skapas på dessa är således en viktig förklaring till behovet av en harmonisering av den internationella redovisningen (Ruder, Canfield & Hollister 2005, s. 515-516).

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 uppmärksammats 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 förtroendet för de finansiella rapporterna främjas, vilket underlättar värdering och investeringsbeslut (Ruder, Canfield & Hollister 2005, s. 516).

Inom EU har det länge förekommit ett arbete mot att harmonisera medlemsstaternas rättssystem och skapa en gemensam europeisk kapitalmarknad. Det övergripande målet för EU:s inre marknad har varit att skapa fri rörlighet för varor, tjänster, arbetskraft och kapital. Detta mål har bland annat konkretiserats till en målsättning för kapitalets rörlighet, vilken gick ut på att åstadkomma en öppen och integrerad marknad för finansiella tjänster fram till år 2005. Syftet var att för bolagen inom EU skapa förutsättningar för konkurrens på lika villkor om de finansiella resurserna. En förutsättning för att kunna nå en gemensam kapitalmarknad är emellertid att de noterade bolagens finansiella rapporter går att jämföra och att en hög grad av tillförlitlighet och insyn i bolagens verksamheter garanteras (www.europa.eu.int, 2006-05-07).

Som ett steg mot att uppnå fri rörlighet fattade därför EU-parlamentet ett beslut om en harmonisering av redovisningsreglerna. EG-förordningen (EG) nr. 1606/2002 antogs därför den 19 juli år 2002 av EU:s ministerråd. En internationell enighet angående behovet att globalt sträva mot en harmonisering av redovisningen kan förklara varför denna reglering introducerades på EU-nivå (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2005, s.52). Enligt den nämnda förordning, vilken brukar kallas IAS-förordningen, skall samtliga företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad inom EU från och med den 1 januari 2005 tillämpa IFRS¹ i sin koncernredovisning (www.europa.eu.int, 2006-05-07). IFRS² är det numera vedertagna begreppet då hänvisningar till samtliga standarder som omfattas av IAS-förordningen görs det vill säga både de som utfärdats av IASB och kallas IFRS och de som utfärdades av IASC, IASB:s föregångare, och kallas IAS (Axelman, Phillips, & Wahlqvist 2004)³. IAS-förordningens innebörd är att i princip inga nationella avvikande redovisningsregler efter övergången tillåts för börsnoterade bolag. Denna lagstadgade konvertering till IFRS innebär att cirka 8 000 företag direkt påverkas och även att ett betydligt större antal bolag indirekt påverkas av regleringen (Schaub 2005, s. 613). Därefter har medlemsstaterna kunnat tillåta eller tvinga även de noterade företagen respektive de onoterade företagen vid upprättandet av årsredovisningar eller koncernredovisningar att följa regelverket. Sverige har valt att tillåta de onoterade företagen att använda IFRS vid koncernredovisningen, för att ge dessa samma möjlighet att tillämpa internationella regler som de noterade företagen.

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 tvingande och obligatoriska, finns tillgängliga. Därför är de medförda 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.

² Det internationella regelverket International Financial Reporting Standards, IFRS som ges ut av redovisningsorganet IASB, vilket verkar för en internationell enhetlig redovisning och har sin grund i den anglosaxiska redovisningstraditionen (www.europa.eu.int, 2006-05-07).

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 (ÅRL), och kräver att bolagen presenterar utförligare tilläggsupplysningar. Bland annat medför tillämpningen 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 behöva avsättas i de berörda företagen (se t ex Rippe 2001, s. 28-29; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2005, s. 52).

Vilka blev då konsekvenserna av implementeringen av IFRS ur ett företagsperspektiv? För att från och med år 2005 kunna klara att presentera finansiella rapporter enligt IFRS borde företagen enligt olika studier ha börjat arbeta med redovisningsanpassningen i god tid, vilket av många författare bedömts varit redan under år 2003. Det har befarats i tidigare studier och debattartiklar att de svenska börsbolagen oavsett storlek inte började planera eller inledde sina anpassningsprojekt tillräckligt långt i förväg (Tenselius & Thornell, 2003; Wilke, 2004; Munkhammar, 2003). En viss kritik har således riktats mot företagens agerande i samband med anpassningen till de nya redovisningsreglerna. Vad som vi funnit vore intressant att undersöka med detta som bakgrund är den grad av redovisningsmässig och organisatorisk påverkan som enskilda företag har upplevt. Ett exempel på en tidigare genomförd studie där europeiska företags IFRS-implementeringsprocesser granskats är PricewaterhouseCoopers undersökning 2005 – *Ready or not, IAS in Europe – The views of over 650 CFOs* från 2002 som är en av flera liknande granskningar som har genomförts. Oftast har de undersökningar som gjorts varit inriktade enbart på större börsbolag, där endast en del av hela den process som föregick övergången granskats och då med ett förhållandevis starkt fokus på de resultatmässiga effekterna av IFRS. Några av de viktigaste slutsatserna som har konstaterats i de tidigare studierna av området är vikten av att företagen påbörjar implementeringsprocessen i tid samt att några av de mest problematiska IFRS-standarderna förväntades bli IAS 19 och IAS 39 (Steiner & Thurén 2002; Rippe 2001).

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 bidrar med generella? Vi vill specifikt undersöka vilka standarder som 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 redovisnings sätt 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 behövs för att klara övergången och hur själva processen organiserats i företaget. Vidare vill vi veta vad övergången kostat, hur stora resurser har företagen lagt 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 undersökts ligger på en process som de studerade företagen har erfart. Det som berörts är således hela kedjan i deras implementeringsprocesser, det vill

säga 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 börser som står under Finansinspektionens 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 företagets perspektiv. Studien omfattar vidare fem olika fallföretag och denna avgränsning har gjorts för att vi inom uppsatskursens ram skulle hinna genomföra vår fallstudie. Antalet undersökningsenheter 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 3 inrymmer vår teoretiska referensram. Kapitlet är indelat i två delar. Den första delen behandlar redovisningens reglering och syftar till att ge läsaren en förståelse för redovisningsregleringen i Sverige som en del i det europeiska sammanhanget. Den andra delen behandlar förändringsteori och syftar till att belysa organisationers förhållande till förändringar ur olika perspektiv.

Kapitel 4 omfattar presentationer av våra fallstudieföretag och redogörelser av de personliga intervjuerna, det vill säga uppsatsens empiri. Empiriredogörelserna består företagsvisa sammanställningar 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 Finansinspektionens hemsida, www.fi.se, under kategorin Börs och Clearing.

2 Metod

I det här kapitlet går vi inledningsvis igenom hur vi har angripit vårt problem och hur vi har resonerat i de olika val av metoder vi gjort. Vi väger olika tillvägagångssätt mot varandra och motiverar därefter de metoder som vi bedömt passa bäst i sammanhanget. Sedan beskrivs det tillvägagångssätt som använts, varefter vi redogör för studiens trovärdighet. Därefter avslutas kapitlet med metod- och källkritik.

2.1 Val av metod och undersökningsansats

För att en undersökning skall kunna kallas vetenskaplig krävs det att den är upplagd och genomförd 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).

Hur man väljer att genomföra sin vetenskapliga forskning beror på vilka spelregler som ställs till förfogande och framför allt på vad det är som ska undersökas. Två utgångspunkter för vetenskapsteori är positivism och hermeneutik, som ligger till grund för kvantitativ respektive kvalitativ metodteori och motiverar varför viss metodlära bör tillämpas i en viss undersökning. Den kvalitativa metodteorin är inriktad på tolkning och förståelse av en situation medan det andra huvudangreppssättet, den kvantitativa metodteorin, är inriktad på hur olika företeelser och samband mäts (Lundahl & Skärvad 1999, s. 38-44). Inriktningen i denna uppsats är kvalitativ och valdes på ett strategiskt sätt utifrån frågeställningen.

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 svarsinformation 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).

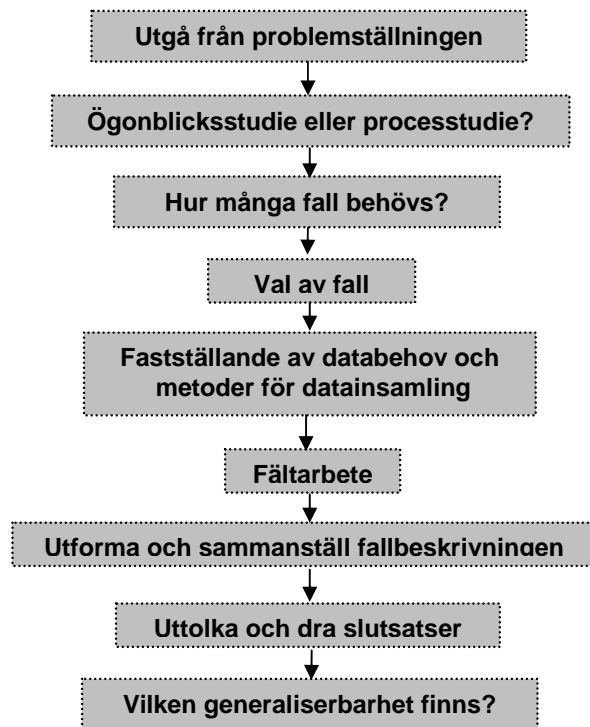
Enligt Lundahl och Skärvad (1999, s. 185-186) kan ett system, dess delsystem, gränsen mellan system och miljö samt beroende inom systemet definieras genom en studies syfte. Vi som observatörer eller tolkare av systemet kan bara förstå verkligheten och problemen vi

undersöker utifrån hur systemets aktörer uppfattar situationen. Fallstudien är ett av de vanligaste angreppssätten då ett kvalitativt problem undersöks och då man utgår från ett systemsynsätt eller ett holistiskt synsätt där det är helheten och inte de ingående delarna som främst skall studeras. Vid genomförandet av någon typ av fallstudie undersöks endast ett eller ett fåtal fall och fördelen blir då en mer djupgående och flexibel studie. Nackdelar med metoden är dock att den är tidskrävande och att den ställer stora krav på den som ska analysera utifrån det empiriska materialet, då detta är ett svårt moment (Yin 1994, s. 120).

Fallstudier anses speciellt lämpliga vid explorativa studier, studier med syfte att utveckla och pröva teorier eller beskrivande studier (Lundahl & Skärvad 1999 s. 185-188; Yin 1994, s. 20). Med utgångspunkt i studiens frågeställning och syfte anser vi att en kvalitativ fallstudie är bäst lämpad vid en deskriptiv och delvis förklarande undersökning som den vår avsikt var att göra, eftersom det kräver att vi utgår från ett helhetsperspektiv (Yin 1994, s. 41-42). Vi har därför valt att utföra studien i enlighet med metoder för fallstudier.

2.2 Tillvägagångssätt

Framväxten av resultat kan i en kvalitativ forskningsprocess sägas ske genom en ständig växelverkan mellan teori och empiri, mellan forskare och respondenter (Holme & Solvang 1997 s.). Det som vi har studerat är en process som undersökts med utgångspunkt från hur de utvalda företagen i dagsläget uppfattar hur implementeringen av IFRS gått till. Vi har valt att lösa vår frågeställning genom att genomföra en enskild icke experimentell kvalitativ fallstudie. I Lundahl & Skärvad (1999, s. 189) finns ett beskrivet tillvägagångssätt som ofta används vid en fallstudie och som väl överensstämmer med hur vi angripit problemet. Detta förfarande återges i Figur 1.



Figur 1: Tillvägagångssätt vid fallstudie. Källa: Egen figur efter Lundahl & Skärvad 1999, s. 189.

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).

I vår studie har primärdata inhämtats genom att vi tillämpat intervjutekniken. Vilken typ av intervju det rör sig om förklaras närmare nedan. Sekundärdata har inhämtats från vetenskapliga artiklar, tidningsartiklar, facklitteratur, lagtexter, årsredovisningar och Internet-sidor. Den största fördelen med sekundärdata är att den oftast är enklare, billigare och kräver mindre tid att samla in. Den kan å andra sidan vara partisk eller ha en mening eller avsikt som inte passar in i det sammanhang den är ämnad att användas för, och detta måste man vara medveten om (Ghuri & Grønhaug 2002, s.78-79). På grund av att ämnesområdet som behandlas i studien nyligen är aktualiserat, då det är först nu som effekter av IFRS-implementeringen kan observeras, är avsaknaden av litteratur stor. För att förbereda oss inför intervjuerna läste vi in oss på bolagens redovisning genom att hämta material från respektive företags hemsida. Andra sekundärdata som har använts har kontinuerligt samlats in under arbetets gång.

2.2.2 Urval

Antalet undersökningsobjekt som behövs för en fallstudie beror på hur djupgående och hur bred den avses göras (Lundahl & Skärvad 1999, s. 191). Med hänsyn till vår frågeställning bedömde vi det lämpligt att göra flera tämligen djupa företagsundersökningar. Vi valde med detta som utgångspunkt därför att analysera fem noterade koncerner listade på Sveriges reglerade aktiebörser. I urvalsprocessen använde vi affärsdatabaserna Affärsdata och Amadeus⁵.

För att välja ut undersökningsobjekten vi tog vi hjälp av ett antal olika urvalskriterier. Ett av de urvalskriterierna 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 bolagen på börsen. Ett annat kriterium var att vi ville undersöka företag inom branscher som inte hade påverkats alltför dramatiskt av implementeringen av IFRS. Vi uteslöt därför företag som, med utgångspunkt från aktuell debatt inom området, förväntades komma att påverkas mycket av regelverksbytet, exempelvis fastighetsföretag, skogsindustrieföretag, banker och försäkringsbolag. Anledningen till att vi satte upp detta kriterium är 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 i 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

⁵ www.affarsdata.se och www.amadeus.bvdep.com. (tillgängliga via Göteborgs Universitetsbiblioteks hemsida)

valdes ut genom att årsredovisningar från de företag som uppfyllde de ovan uppställda urvalskriterierna 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 koncernredovisningsansvariga, 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 intervjuade kan komma med. För att få fram djupare information och för att få vissa svar 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 intervjutillfällena.

2.3 Metod för dataanalys

Två sätt att närma sig den verklighet som studeras och som inom metodläran brukar skiljas åt är det induktiva och det deduktiva angreppssättet. Medan induktiv metod innebär att dra slutsatser utifrån empiriska fakta, betyder den deduktiva metoden att slutsatser dras genom logiska resonemang (Ghuri & Grønhaug 2002, s.13-15). Dessa metoder kombineras dock vilket även gäller här. Eftersom denna studies empiri i första hand ligger till grund för våra slutsatsdragningar har vårt angreppssätt i första hand varit induktivt. Då vi även har utvecklat en teoretisk referensram för att testa empirin mot har studien även varit delvis deduktiv.

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 som från och med 2005 blev tvungna att redovisa enligt IFRS, innehåller empirikapitlet sammanställningar av den insamlade data som vi via intervjuerna tillgodogjorde oss. Sammanställningarna utgör inga fullständiga återgivning 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 Undersökningens trovärdighet

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

2.4.1 Validitet

Det finns ett antal kriterier som kan användas för att bedöma god vetenskap. Begreppet validitet klarlägger huruvida forskaren verkligen studerar det fenomen som önskas studeras. Att en studie håller en hög validitet anses ofta vara ett grundkrav. Validitetsbegreppet består egentligen av de två delarna giltighet och relevans. Giltigheten i en undersökning säger någonting om hur väl metoden som använts mäter det som författaren avser att mäta. Med relevansen däremot menas att rätt variabler för att besvara frågeställningen har använts i studien (Andersen 1998, s.85). För att öka validiteten har vi använt oss av olika data-insamlingsmetoder. Ett annat sätt att öka validiteten hade varit att i efterhand skicka en sammanställning av varje intervju till respektiver respondenter så att de kunde få klargöra eventuella missförstånd och komplettera sina svar. Ett sådant förfarande hade enligt oss varit det ideala, men på grund av tidsbrist var detta dessvärre ej genomförbart.

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 mätningen 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 induktion 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. Tidsbrist och andra begränsningar omöjliggjorde gjorde dock genomförandet av en sådan grundläggande förstudie. Vi försökte dock framför allt inledningsvis, när vi hade bestämt oss för ämnesområdet, att ta till oss mycket information om IFRS och vad som hade undersökts 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 misstolkas 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

Detta kapitel innehåller en genomgång av den teoretiska referensram som ligger till grund för den analys och de slutsatser som vi kommer att dra längre fram i uppsatsen. Vi har delat upp referensramens innehåll i två huvuddelar. Den första delen handlar om redovisningens reglering och ger en kort beskrivning av bakgrunden till behovet av gemensam internationell redovisningsreglering, varefter regleringen inom EU samt bestämmelserna kring konverteringen till IFRS beskrivs. Därefter följer även en redogörelse för vad som gäller på det svenska regleringsområdet för koncernredovisning idag. I kapitlets andra del diskuteras inledningsvis organisationen sett ur olika perspektiv varpå vi belyser ett antal vetenskapliga förändringsteorier som är betydelsefulla för att skapa förståelse för det fenomen som vi valt att studera.

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 benämns 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 företagets 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.

Utvecklingen resulterade i att olika värderingsgrunder användes i redovisningen. På en internationell nivå har detta bidragit till att företags redovisade resultat inte varit jämförbara mellan länder, vilket försvårar vid investeringsbeslut i en effektiv kapitalmarknad. Under den senaste tiden har det dock skett en övergång till en allt mer anglosaxisk redovisning då den kontinentala traditionen har närmast sig denna. Detta till följd av exempelvis den ökade förekomsten av multinationella företag, att sådana företag är noterade på framför allt börserna i New York och London, uppkomsten av en mängd nya finansiella instrument samt inte minst på grund av utvecklingen mot internationell harmonisering som bygger på den anglosaxiska traditionen (Ibid 2006, s. 70).

3.1.2 IFRS inom EU

Ett första steg mot en redovisningsharmonisering på EU-nivå togs genom att de två så kallade redovisningsdirektiven tillkom. Det första, som benämns *det fjärde bolagsdirektivet*⁶ (Rådets direktiv, 78/660/EEG), infördes 1978 och därefter infördes *det sjunde bolagsdirektivet*⁷ 1983 (Rådets direktiv, 83/349/EEG). Det fjärde bolagsrättsliga direktivet reglerar skyldigheten att upprätta årsbokslut och förvaltningsberättelse i aktiebolag och vissa handelsbolag medan det sjunde bolagsrättsliga direktivet behandlar skyldigheten att upprätta koncernredovisning (www.europa.eu.int, 2006-05-07).

Några år tidigare, i juni 1973, hade IASC, *International Accounting Standards Committee* grundats som ett försök till en harmoniserad redovisning på en internationell nivå. IASC skulle fungera som ett övergripande organ för att ta fram internationella redovisningsstandarder och bildandet skedde genom en överenskommelse mellan tio olika länders redovisningsorgan (www.iasb.org, 2006-05-18). Sedan samma år har Financial Accounting Standards Board (FASB) verkat som en viktig normgivande organisation som ger ut standarder för finansiell redovisning och rapportering inom den privata sektorn, för framför allt bolag på den amerikanska marknaden (Elliot & Elliot 2002, s. 111).

IASC var under perioden från 1973 fram till 2001 involverad i olika försök till redovisningsharmonisering, men även andra grupper, som exempelvis multinationella företag och olika myndigheter, har bedrivit liknande arbeten. Denna strävan efter en internationell harmonisering betyder att en vilja att skapa ett gemensamt regelverk existerar, även om en önskan samtidigt finns om att nationella angreppssätt i regleringen skall tillåtas (ibid, s. 111). Redan 1989 publicerade IASC sitt ramverk, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Standards*. I detta ramverk anges det huvudsakliga syftet med finansiella rapporter vara att ge redovisningens användare den information som de behöver för att fatta rätt finansiella beslut. Häri betonas även att redovisningen ska utgöra en rättvis presentation av företaget varav det är centralt att informationen i de finansiella rapporterna är relevant och tillförlitlig. Detta ramverks funktion är att utgöra det principiella underlaget för IASB: s standardsättning och underlätta tolkningen av standarder för användarna, däribland investerare och revisorer (www.iasb.org , 2006-05-18).

År 1995 föreslogs inom EU att unionen skulle vara delaktig i det arbete som IASC bedrev och till år 2000 hade en formell proposition framtagits av EU-kommissionen. Förslaget gällde att alla medlemsländer skulle komma att vara tvungna att tillämpa IASC: s standarder, något som kan ses som ett steg i att fullborda målet om en inre marknad för finansiella tjänster. I samband med en omorganisation i IASC bildades i januari 2001 IASB, International Accounting Standards Board, som är ett organ under IASC. Det dåvarande organet IASC kom därefter att kallas IASCF, International Accounting Standards Committee Foundation, vilket är dess nuvarande benämning. Anledningen till att denna omorganisation genomfördes var att förbereda organisationen på den roll som globalt normgivande organ som den skulle komma att axla. Även den uppmärksammade debatten om huruvida man inom International Organization of Securities Commissions (IOSCO) skulle komma överens om ett globalt redovisningsregelverk som kunde accepteras på samtliga börser som är medlemmar i IOSCO var ett omstruktureringskäl (Rippe 2001, s. 28-29).

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 Sverige gick med i EU fick detta direkt konsekvenser för svensk redovisning. De svenska normsättarna blev tvungna att anpassa den svenska lagstiftningen och vår praxis till europarätten. Den 1 januari 1996 antogs tre nya lagar: årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1554), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (Lagutskottets betänkande 2004/05:LU3). En viktig förändring var då införandet av begreppet rättvisande bild i ÅRL.

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.

Nivå	Tillämpar	På grund av
Koncern	IAS/IFRS	EG-förordningen 1606/2002 (artikel 4)
	Vissa tilläggsupplysningar i ÅRL	ÅRL 7 kap. 32§
	RR 30	RR 30
Moderbolag	ÅRL: gemensamma principer	ÅRL 7 kap. 12§
	ÅRL (inklusive vissa "får"-regler för IAS-företag)	Hela ÅRL (ÅRL 3 kap. 4a§, 4 kap. 13a§, 4 kap 14f-g§§, sistnämnda först i räkenskapsåret efter 31 dec 2005)
	RR 32	RR 32
Dotterbolag	ÅRL (inklusive vissa "får"-regler för IAS-företag)	Hela ÅRL (ÅRL 3 kap. 4a§, 4 kap. 13a§, 4 kap 14f-g§§, sistnämnda först i räkenskapsåret efter 31 dec 2005)
	Val mellan RR 32 och BFNAR 2000:2 (2000:2 innebär val mellan RR 1 – RR 29 och anpassade BFNAR)	BFNAR 200:2 p. 5 och p. 5c

Tabell 1: Reglering för koncernredovisning i noterade bolag. Utdrag ur tabell från www.bfn.se (2006-04-26).

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

en rekommendation, *RR 31 Delårsrapportering för koncerner*, som anger minimikrav för vad delårsrapporterna bör innehålla i de företag som tillämpar IFRS. Dessutom anger rekommendationen att ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i rapporteringen för helåret. Denna standard omfattas dock inte av IAS-förordningen och är därmed inte obligatorisk för företagen i EU att följa. För de svenska företagen påverkar emellertid RR 31, som innehåller rådets uppfattning om att även IAS 34 ska följas från och med den 1 januari 2005. Redovisningsrådet menar att detta gäller för att intressenternas behov av information ska beaktas (RR 31:4-5).

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 år 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 transparent 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 befarades 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 ökat i och med införandet av IFRS och upplysningar som förklarar hur övergången från tidigare redovisningsprinciper har påverkat företagets 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

Länderna inom EU hade olika utgångspunkter då övergången till IFRS genomfördes. Redovisningsrådet arbetade för att förbereda de svenska företagen för den internationella lagstiftningen gick ut på att stegvis införa IAS tankesätt i sina egna rekommendationer. På så sätt förväntades inte konverteringen till IFRS bli så dramatisk, samtidigt som det av vissa befarades att företagen kunde invaggas i en falsk trygghet och komma att underskatta övergången till IFRS på grund av detta anpassningsarbete (Rippe 2001, s. 29). Det fanns områden som Redovisningsrådet ännu inte helt hade inlemmat i sina rekommendationer och där övergången väntades bli mer kännbar för de svenska företagen. De viktigaste skillnaderna mellan svensk redovisning och IFRS ledde fram till att ett antal standarder på förväg kunde förutsägas skulle komma att bli tekniskt svåra för företagen. Några av dessa standarder var *IAS 12 Inkomstskatter*, *IAS 17 Leasing*, *IAS 19 Ersättningar till anställda*, *IAS 36 Nedskrivning*, *IAS 38 Immateriella tillgångar* och *IAS 39 Finansiella instrument*. IAS 12, 17, 36 och 38 motsvarades dock ganska tidigt av rekommendationer utfärdade av Redovisningsrådet, medan IAS 19 och IAS 39 innebar en delvis ny reglering (Axelman et al 2005, s. 18-26). Några av de standarder som kommer att tas upp i uppsatsens empirikapitlet och som studiens företag framför allt har berörts av är främst IAS 1, IFRS 3 och IAS 39.

I *IAS 1 Utformning av finansiella rapporter* föreskrivs vilka riktlinjer som de företag som tillämpar IFRS måste ta hänsyn till vid upprättandet och utformningen av finansiella rapporter, för att säkerställa jämförbarhet både med de egna finansiella rapporterna för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter ((EG) nr. 1725/2003). Kraven på upplysningar som uppställs av IASB är fler än de som Redovisningsrådet ställde vilket innebär att de svenska börsföretagens koncernredovisningarna har blivit utförligare (Axelman et al 2004, s. 20). Standarden tar upp de grundläggande redovisningsprinciper som företagen skall utgå ifrån när utformning av generella finansiella rapporter sker och hur företagen skall redogöra för redovisningsprinciperna för att underlätta för rapporternas användare. Det betonas att klassificering och uppställning av rapporternas finansiella poster skall ske konsekvent från år till år. Standarden innehåller därutöver bland annat riktlinjer för hur noterna ska presenteras och anger att företagen är skyldiga att lämna upplysningar om viktiga framtidsantaganden och bedömningar, exempelvis angående osäkerhetsfaktorer, som kan ha betydelse för att företagets redovisade tillgångar och skulder skulle kunna komma att justeras efter det aktuella räkenskapsårets slut. Syftet med IAS 1 är att garantera att de finansiella rapporterna håller en hög kvalitet och att de upplysningskrav som regelverket kräver uppfylls. ((EG) nr. 1725/2003)

IFRS 3 Rörelseförvärv publicerades av IASB den 31 mars 2004 och syftar till att öka den internationella jämförbarheten när det gäller förvärvsredovisning (www.deloitte.com, 2006-06-16). Standarden innebär att samtliga rörelseförvärv skall redovisas enligt den så kallade förvärvsmetoden och därmed förbjuds den så kallade poolningsmetoden. Avskrivning av förvärvad goodwill tillåts heller inte utan i stället ska redovisade goodwillvärden omprövas en gång per år för att eventuella nedskrivningar ska kunna göras vid behov (IFRS 3, p 54). En förvärvare skall enligt standarden alltid identifieras då ett rörelseförvärv sker och samtliga förvärvade och identifierade tillgångar, skulder och ansvarsförbindelser skall i förvärvsanalysen värderas till verkligt värde. De förvärvade immateriella tillgångar som är identifierbara, såsom exempelvis kundregister och orderstock, ska enligt IFRS 3 särskiljas från goodwill eftersom sådana tillgångar ofta har en begränsad nyttjandeperiod. (www.deloitte.com, 2006-06-16)

IAS 39 Finansiella instrument tar upp vid vilken tidpunkt och till vilket värde ett finansiellt instrument ska redovisas samt hur den löpande redovisningen och värderingen därefter ska ske. I standarden återfinns detaljerade regler för att företagen ska kunna avgöra när en finansiell tillgång eller skuld ska redovisas i balansräkningen. IAS 39 anger verkligt värde som värderingsnorm och tvingar därmed även externa intressenter att ändra bedömningskriterierna avseende företagets resultat och ställning (www.deloitte.com, 2006-06-16). I enlighet med ett frivilligt undantag i IFRS 1 behövde inte IAS 39 tillämpas på jämförelseårets siffror utan kunde tillämpas framåtriktat från 2005 och många företag valde att ta denna möjlighet. Anledningen till att detta undantag erbjöds var att standarden omarbetades flera gånger av IASB sent inpå övergången 2005 och att IAS 39 dessutom är en standard med hög komplexitet (Axelman et al 2005, s. 1-2).

3.1.6 Redovisningens kontrollörer

I IAS-förordningen framhålls vikten av att varje medlemsstat inrättar ett system för tillsynen som nationellt garanterar att IFRS efterföljs. Varje enskild medlemsstat är förpliktigad att vidta åtgärder för att garantera regelverkets efterlevnad. Det svenska tillsynsorgan som, i linje med europeiska harmoniseringssträvanden, sedan i april 2003 haft uppgiften att kontrollera att de svenska noterade aktiebolagen upprättar sina finansiella rapporter i enlighet med gällande lagar och förordningar samt enligt god sed för aktiemarknadsbolag är Övervakningspanelen. Denna panel, bestående av tio ledamöter, är vid sidan av Redovisningsrådet och Akutgruppen en självständig enhet under Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. (www.redovisningsradet.se, 2006-05-10). IAS-förordningen kräver dock att en statlig kontrollmekanism som ska kunna ingripa mot de bolag som inte följer reglerna ska finnas i medlemsstaterna. En statlig tillsyn av det slaget är för Sverige liksom för många andra länder något nytt. I den utredning som tillsattes för att analysera Finansinspektionens (FI) framtida uppdrag diskuteras huruvida FI skulle kunna bli behörig myndighet på redovisningsområdet i stort genom att få ett tillsynsansvar som omfattar samtliga börsbolag. Detta skulle innebära att FI:s övervakningsuppgifter utökas eftersom FI hittills endast fungerat som tillsynsmyndighet för de finansiella företagen (SOU 2003:22, s.106-107). Enligt ett nyutkommet förslag från Finansdepartementet rekommenderas FI bli den myndighet som ska bära det yttersta ansvaret för redovisningstillsynen av de noterade bolagen (www.fi.se, 2006-05-10).

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

För att kunna sätta in en förändringsprocess, såsom företagens implementering av IFRS, i ett större sammanhang krävs det att man på något sätt definierar vad det är som studeras. I denna studie har vi försökt att angripa vårt problem, det vill säga hur några väl utvalda företag genomfört en påtvingad förändring, genom att se på företaget och dess omvärld med hjälp av organisationsteoretiska perspektiv. Organisationer kan studeras ur ett antal olika teoretiska perspektiv och likaså finns det många sätt att studera organisatoriska förändringar. Inom företagsekonomi är just organisationen (eller om man vill, företaget) ett centralt begrepp. Som studieobjekt är organisationer och därmed företag komplexa och svårstuderade, vilket medför ett behov av att använda modeller för att kunna hantera denna komplexitet (Hellgren & Löwstedt 1997, s. 131-132). Nedan kommer organisationens förhållande till och påverkan av dess omvärld sett ur olika teoretiska perspektiv presenteras varefter de kopplas till förändringsteorier, som sedan appliceras vid uppsatsens analys.

3.2.1 En organisation sett ur olika perspektiv

Enligt de klassiska organisationsteorierna kan företaget beskrivas som ett mekaniskt, internt fokuserat och *centralt system* som verkar i en stabil omvärld (Taylor 1911; Fayol 1949). Åt omvärlden ägnade organisationsteoretikerna som bidragit till ett sådant *rationellt perspektiv* inte mycket uppmärksamhet alls. Bland dessa fanns exempelvis Frederick Taylor och Max Weber vilka båda förespråkade specialiserade arbetsuppgifter för en effektiv måluppfyllelse ska vara möjligt i företagen. Weber var den förste med att formulera byråkratiska principer och framförde sin skepticism mot den byråkratiska organisationsformen. Det rationella perspektivet saknar hänsyn till individen, miljö och förändring.

Eftersom det som vi med denna studie ämnar belysa är just en förändring med sitt ursprung i en föränderlig omvärld, så måste problemet angripas på ett annat sätt. Under 1950- och 60-talen uppstod också inom organisationsforskningen ifrågasättande reaktioner mot den mekaniska metaforen av organisationen. Ett av de förklaringsätt och skolbildningar som under denna tidsperiod tillkom för att tolka organisationers struktur och arbetssätt och som kan tillämpas för att förstå varför företags utformningar ser ut som de gör är följaktligen det så kallade *situationssynsättet*, även kallad *kontingensteorin* (*contingency theory*). Enligt denna teori är strukturen och arbetsprocesserna i en organisation påverkade av både interna och externa faktorer. Synsättet på organisationer som mekaniska system ansågs av fler och fler teoretiker ha begränsningar och inte kunna tillämpas när omvärlden som organisationerna har runt omkring sig i hög grad är föränderlig.

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 organiseringsätt 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 standardisering 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.

Genom att se på en organisation som en del av ett öppet system i en föränderlig omvärld tror vi oss kunna angripa det problem som vi med denna studie vill belysa. Med utgångspunkt från situationsteorin och med synsättet att olika faktorer kan påverka företagets organisation – eller som i detta fall, hur en förändring har genomförts – vill vi försöka förklara vad som har påverkat processen och varför.

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 konkurrensen ses idag som något av en självklarhet (Jacobsen & Thorsvik 1995 s. 438-439).

En slutsats som Jacobsen drar är att det kan finnas strukturella förhållanden som bidrar till en ökad förändringsbenägenhet, alternativt kan göra förändringar möjliga (Jacobsen 2004, s. 135) Det är enligt traditionell strukturell teori de organisationer som är tätt knutna till omgivningen som har minst svårt att förändra sig (Mintzberg 1979) En lyckad planerad förändring kan därför, menar Jacobsen (2004, s. 165), baseras på bra strategier och tillvägagångssätt, på att dessa är anpassade till *förändringens kontext* och även på den nivå företaget klarar att forma kontexten så att förändringen blir möjlig.

3.2.3 Förändringens innehåll, omfattning och tidsperspektiv

I uppsatsen undersöker vi implementeringen av IFRS i fem olika företag. Enligt Jacobsen (2004, s. 125) kan förändringar inom organisationer se mycket olika ut, även när liknande organisationer jämförs med varandra. En organisatorisk förändring kan beskrivas utifrån ett antal olika dimensioner och här nedan tas tre sådana upp. Förändringens innehåll, omfattning och tidsperspektiv är alla av betydelse vid val av förändringsstrategi.

Innehåll

Enligt Jacobsen (2004, s. 89-91) bygger förenklat sett synen på organisationen som ett öppet system på två grundantaganden. Dessa antaganden är, menar ovannämnda författaren som hänvisar till Harold Leavitt (1965), dels att alla organisationer är beroende av sin omvärld samt dels att organisationer kan sägas bestå av de fyra huvudelementen struktur, människor, teknologi och uppgift som alla hänger samman med varandra. Betydelsen av det första grundläggande antagandena innebär således ett omvärldsberoende. Det andra av de grundläggande antagandena betyder att en förändring i ett av organisationens element nödvändigtvis leder till förändringar i de övriga elementen. Detta är dock något som inom modern organisationsteori har kritiserats, men enligt Jacobsen (2004, s. 90) är ett antagande om att det i många fall föreligger ett samband mellan organisationens olika element ändå rimligt. Sett ur en annan infallsvinkel så kan organisationer även i syfte av att uppnå legitimitet i omvärlden ha ett behov av att anpassa sig efter den så kallade institutionella omvärlden, vilket kan leda till en yttre press på förändring (Jacobsen & Thorsvik 1995, s. 252-253). Dessutom är de flesta organisationer utsatta för ett tryck från olika så kallade ”reglerande organ” och politiska förändringar (Jacobsen 2004, s. 66-69).

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 extremtyper av organisationsförändringar, utifrån klassificering och omfattning har spelat en stor roll inom teorierna om organisationsförändringar, men beteckningarna på dem har dock varierat. Vissa har skiljt 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 komma att ske i framtiden och bygger därför ofta på en relativt oklar förändringsidé. När det gäller reaktiv förändring sker denna som ett svar på en redan inträffad förändring, oftast 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:

	Inkrementell förändring	Strategisk förändring
Proaktiv förändring	FINJUSTERING	OMORIENTERING
Reaktiv förändring	ANPASSNING	OMVANDLING

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 varierar 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 motståndsanslanser bildas som kan hota möjligheten att få igenom förändringen.

- Hur förändringsprocessen struktureras: Har att göra med vilken förändringsstrategi som väljs.

3.2.5 Förändringsprocessens genomförande

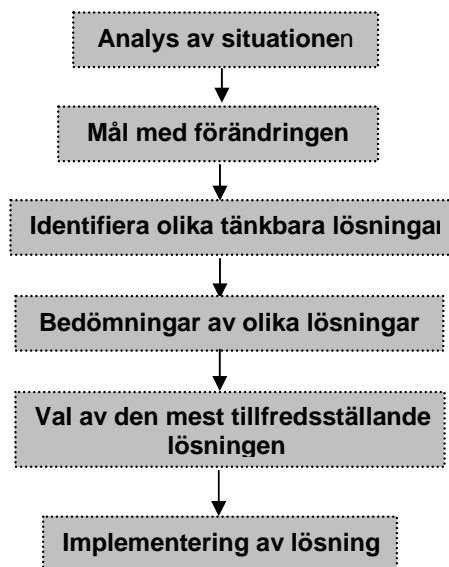
En förändringsprocess kan beskrivas som en dragkamp mellan olika viljor och krafter och är som tidigare nämnt, beroende av förändringens innehåll, omfattning, tidsperspektiv och kontext. Resultatet är svårt att förutsäga men trots detta genomförs ändå lyckade planerade förändringar, varför det finns 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

I boken *Breaking the Code of Change* presenterar Beer och Nohria (2000, s. 1-33) två huvudstrategier för att förklara och sammanfatta hur vi i dagsläget uppfattar hur förändringsprocesser genomförs i organisationer. De två strategierna benämns *strategi E*, där E står för *economic* och vars främsta syfte är att skapa ekonomiskt värde, och *strategi O*, där O står för *organizational*, vars främsta mål är att utveckla det humana kapitalet och skapa en lärande organisation (ibid, s. 3-4). De två strategierna är centrala, men skall inte uppfattas som statiska i den meningen att förändringar alltid går till så här i företagen, eftersom strategierna i verkligheten glider in i varandra. Modellernas primära syfte är istället att fungera som ett analysverktyg för att förstå och beskriva förändringar (Jacobsen 2004, s. 228). Modellerna kan utgöra en grund för hur vi i denna studie kan analysera och förstå de resultat som erhållits.

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.

Den andra modellen som beskrivs av författarna är strategi O. Denna utgår från rationellt handlande på samma sätt som strategi E, men fokus ligger här på utveckling istället för förändring. Förändringen kan beskrivas som en kontinuerlig process där erfarenhet påverkar vilka observationer som görs, vilket i sin tur påverkar hur problemet urskiljs och generaliseras. Ett viktigt moment därefter är att olika lösningar testas och med utgångspunkt från detta erhålls ytterligare erfarenhet – och så kan processen rulla på. Det som främst skiljer strategi O från strategi E är att den förstnämnda präglas av osäkerhet, det är svårt att direkt se vari problemet ligger och hur det skall lösas och det blir viktigt att experimentera med olika lösningar och att lära sig något från experimenten. Konsulter, experter och finansiella incitament blir här inte alls lika framträdande (Beer & Nohria 2000, s. 1-33).



Figur 3: Förändring som en sekventiell process. Källa: Egen figur efter Jacobsen 2005, s. 231.

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: Projektorganisation 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 företagens 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 angripssätt 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 intervjusammanställning ges en kort presentation av respektive företag, med information hämtad från företagets 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

Det första steget från Aspiros sida mot att påbörja förberedelserna inför konverteringen till IFRS togs då den kommande övergången pliktskyldigt nämndes i årsredovisningen för år 2004. När kvartalsrapporterna under 2005 skulle tas fram blev implementeringsarbetet mer konkret. Under hela 2005 fortskred en process, där IFRS stegvis implementerades i takt med att man på företaget lärde sig allt mer om hur detta praktiskt skulle ske. Först i kvartalsrapport två under 2005 innebar IFRS förändringar i företagets finansiella rapportering. Man började då försöka tillämpa regelverket vid förvärvsanalyser, vilket hade kunnat undvikas i årets första kvartalsrapport genom ett frivilligt undantag i IFRS 1. I den fjärde kvartalsrapporten hade förändringarna av IFRS slagit igenom fullt ut och i bokslutskommunikén för år 2005 lämnade sedan företaget helt ÅRL:s uppställningsformer för att övergå till IFRS.

På Aspiro arbetar en ensamt ansvarig koncernredovisare på halvtid med koncernredovisning. Denne person har skött arbetet med förberedelserna inför övergången och har sett till att IFRS implementerades i företagets finansiella rapporter. Inga andra medarbetare har därutöver varit direkt involverade och därför har ingen projektorganisation eller liknande behövt användas. Inte heller har någon förutbestämd tidsplan funnits för att organisera arbetsgången fram till färdigställandet av årsredovisningen 2005.

Den utbildning som har genomgått 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 informationslämnande.

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.

Företaget har inte påverkats speciellt dramatiskt av konverteringen, vilket man på förhand också visste, menar respondenten. En viktig anledning är att Aspiro undkommit en stor del av den värderingsproblematik som många andra företag tvingats brottas med. Bland de finansiella tillgångarna finns inga derivatinstrument, inga säkringar och bolaget äger dessutom inga hus och har mycket lite anläggningstillgångar. De tillgångar som finns i företaget består till stor del av goodwill och immateriella tillgångar samt okomplicerade omsättningstillgångar. Därmed har *IAS 39* inte berört redovisningen nämnvärt och segmentredovisning har inte påverkats, då företaget bara verkar inom ett segment. Sigma har haft ambitionen att efter företagets förmåga och resurser göra så gott man kunnat i övergången till IFRS, men har inte strävat efter att bli "bäst" i jämförelse med andra bolag. Målsättningen är dock att varje årsredovisning ska bli bättre än den föregående och att försöka till exempel föra in sådant som man upptäckt att man missade under 2005 i nästa års årsredovisning.

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 revisorerna 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 komplex, 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 förvärvsanalyser. 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 rörelsegränar de ledande aktörerna på marknaderna i Sverige och Danmark.
- ❖ Koncernen, som med moder- och dotterbolagen inräknade, består av 32 bolag (varav tio av dessa vilande) hade 2005 en total årsomsättning som uppgick till 1 008 miljoner kronor. Medelantalet anställda uppgick till 881 personer. Två underkoncerner finns bland koncernbolagen, varav en är lokaliserad i Sverige och en i 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 företags 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 alla fall arbetet mer konkret. Bland annat genomfördes då tillsammans med företags revisorer en inventering för att få svar på hur den nya redovisningsregleringen skulle komma att påverka företags 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 felet 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 involverad i arbetet med att förbereda konverteringen till IFRS är företags 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 företags 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 internt. 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 besvärlig 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 tunga 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 anlåtats 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 anlåtats.

Experthjälpen från den revisionsbyrå som de anlätade 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 uppger beror på att verksamheten inte är så komplex och av förhållandevis liten storlek.

Respondenten från Sigma uttryckte en tydlig kritik mot regelverket och anser att IFRS endast är av intresse för redovisningens särintresse, bland annat redovisningsteoretiker. I processen har de vanliga aktieägarna blivit bortglömda. Enligt honom är IFRS för omfattande, komplext och komplicerat och en aktieägare utan specialkompetens kan inte ta till sig det hela. Därmed har regelverket blivit förbihållen de specialutbildade analytikerna och är snart inget som kan förstås av gemene man. IFRS är fokuserat på detaljredovisning, men frågan är vad som egentligen är väsentligt. Resultat- och balansräkningar och kassaflödesrapporten är inte så redovisningsmässigt reglerade. Fokus ligger mycket på hur noterna presenteras och årsredovisningens formella struktur.

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 uppge 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 implementeringen 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.

IFRS upplevs av PartnerTech som ett mycket detaljstyrt och mycket mer komplicerat regelverk än det man tidigare följde. Respondenten tror att internationell praxis kan göras mycket enklare än IFRS. Implementeringen tog väldigt mycket tid i anspråk under slutfasen fram till publiceringen av årsredovisningen för 2005. Delvis berodde det på att man inom företaget sköt upp mycket arbete och dels upplevdes det varit svårt att på förhand bedöma hur mycket tid som skulle gå åt.

4.3.2 Redovisningsmässiga effekter

Det är främst *IAS 1*, *IFRS 3* och *IAS 39* som har påverkat företaget. Exempelvis påverkades resultatet för 2004 med - 8,6 miljoner kronor på grund av uteblivna goodwillavskrivningar enligt *IFRS 3*. Motiveringarna av goodwillvärden, och diskontering av framtida kassaflöden är exempel på sådant som har krävt merarbete. Detta åskådliggörs i redovisningen inte främst på grund av *IFRS*-reglerna utan av skyldighet emot revisorerna, menar respondenten. Segmentredovisningen och kapitalfördelningen har på grund av *IAS 39* komplicerats och inneburit en del svårigheter. Den mest betungande bördan när det gäller arbetskrävande uppgifter har legat på moderbolagsnivå eftersom det är på den nivån som bland annat goodwill och finansiella instrument hanteras.

4.3.3 Resursmässig påverkan

Företaget har endast behövt göra begränsade insatser på datasystem och redovisningsmanualer. Indataformulär har behövts ändrats, men detta har skett kontinuerligt. Man har behövt ändrat vissa (redovisnings-) instruktioner (till dotterbolagen) och lämnat vissa rapporter. Ingen extra personal har behövts utan de redovisningsansvariga har fått arbeta övertid under vissa perioder. Från januari 2006 till och med mars 2006 har arbetsbelastningen ökat speciellt mycket på grund av att arbetet med att ta fram årsredovisningen har krävt mycket tid. Datasystemet har förändrats något men i begränsad utsträckning.

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 har 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.
- ❖ Verksamheten är indelad i de tre affärsområdena Telecom, Medical och Industrial. Nolato Telecom är världsledande global tillverkare av polymera systemprodukter och står för ca 50 procent av koncernens omsättning. Nolato Medical är en ledande utvecklings- och produktionspartner inom medicinteknik i Skandinavien och övriga världen. Nolato Industrial utvecklar och producerar polymera produkter för främst svenska kunder inom olika industrisektorer.
- ❖ Inom koncernen som består av 14 bolag med moderbolaget och samtliga dotterbolag inräknade uppgick medelantalet heltidsanställda under 2005 till 2790 medarbetare. Den totala omsättningen uppgick 2005 till ca 2 256 miljoner kronor.

4.4.1 Implementeringen av IFRS

Från Nolato's sida menar man att det är svårt att sätta en klar gräns när implementeringen egentligen startade på grund av att Redovisningsrådet i förväg successivt gav ut anpassade rekommendationer som tog hänsyn till det kommande regelverket. Implementeringen var väldigt intensiv under åren 2004 och 2005 och blev mer intensivt ju närmare årsbokslutet 2005 som man kom. Ingen förutbestämd tidsplan har använts då det inte har krävts eftersom få personer har varit direkt involverade i arbetet. Den av EU bestämda tidsmarginalen har upplevts som pressande, framför allt eftersom många sena regeländringar gjordes.

Inom koncernen har två personer arbetat med koncernredovisningen och dessa var de som involverades i IFRS-övergången. Företagets koncernredovisningsansvarige har haft det operativa ansvaret för implementeringen av IFRS och hans chef, Nolato's 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 erhöles 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 annat företag. Dessutom har det varit svårt att få hjälp av redovisningsexperten eftersom inte ens de kunnat regelverket riktigt bra. Andra implementeringsproblem som företaget upplevt 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

De standarder som framför allt har påverkat företaget är *IAS 1*, *IAS 2*, *IAS 39*, *IFRS 3* och *IAS 16*. Respondenten anger *IAS 39* som väldigt komplicerad. Speciellt dokumentationskraven i standarden upplevs som omständliga och det är viktigt att hålla rätt nivå på dokumentationen för att t.ex. få tillämpa säkringsredovisning. Effekten av att börja tillämpa komponentavskrivning enligt *IAS 16* har inneburit en tung börda som dessutom måste föras in i redovisningsmanualerna. Noterna i årsredovisningen har förändrats på så sätt att de blivit större och de lämnar mer information som är detaljrikare. Dessutom ser företagets årsredovisning mycket annorlunda ut mot tidigare på grund av den ändrade uppställningsformen. Nolato anser dock att de inte har drabbats av så stora förändringar till följd av IFRS och att de inte heller drabbats av de mest komplicerade förändringarna.

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 datasystem så har detta inte påverkats på grund av IFRS, men redovisningsmanualerna har uppdaterats.

De externa resurser som anlåtats är företagets ordinarie revisorer samt redovisningsexperter från samma revisionsbyrå. Kontaktytan med revisorerna ökade i samband med implementeringen, något som började öka redan under 2003 för att sedan ökas allt mer och bli tätare ju närmare publiceringen av 2005 års årsredovisning som man kom. Dessutom har även andra konsultbolag anlåtats.

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.
- ❖ Koncernen består av 23 bolag inklusive moder- och underkoncernbolag. Vid årsbokslutet 2005 arbetade 1572 personer inom dessa bolag och den totala omsättningen för koncernen uppgick till ca 4 594 miljoner kronor. Inom Höganäs AB finns två underkoncerner, varav en i USA och en i Belgien.

4.5.1 Implementeringen av IFRS

Arbetet med att införa IFRS startade i september 2004 i samband med att en ny person tog över tjänsten som koncernansvarig. Därefter följde en mycket intensiv process fram till presentationen av årsredovisningen för 2005, då koncernredovisarna fick i den mån det var möjligt nästan uteslutande ägna sig åt IFRS-implementeringen. Inledningsvis under denna period genomfördes en inventering tillsammans med revisorerna som företaget anlitar, då innebörden av att tillämpa IFRS skulle komma att betyda för företaget analyserades. 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.

Ansvar för implementeringsprocessen låg på företagets koncernredovisningsansvarige, 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 sköttes främst av personen från treasury. Det resterande arbetet sköttes av den koncernredovisningsansvarige.

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. Koncernredovisarna 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-experten

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

Företaget har påverkats framför allt av *IAS 1*, *IAS 16*, *IAS 19*, *IAS 38*, *IAS 39* och *IFRS 3*. Från Höganäs sida bedömer man att företaget inte har haft så många olika redovisningsmässiga områden som påverkats i jämförelse med andra företag.

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 med olika nyttjandeperioder behandlas som separata komponenter av materiella anläggningstillgångar. I detta sammanhang är det problematiska identifieringen av komponenter. Företaget har många anläggningstillgångar och är högteknologiskt avancerade vilket medfört att det blivit svårt att definiera avskrivningstiderna för de ingående komponenterna i 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.

Generellt sett har upplysningskravet ökat väldigt mycket. Höganäs anser att detta ur konkurrenssynpunkt inte är speciellt bra, men har förståelse för motiven bakom denna förändring. Företagets uppfattning om revisorerna är att även de har varit tveksamma angående vad som gäller inom IFRS-regelverket. IASB kom väldigt sent med sina instruktioner vilket har påverkat implementeringen. Reglerna skulle först översättas, revisorerna skulle läras upp innan de själva kunde lära ut. I många fall fick företagen därför vända sig till experterna för att kvalitetssäkra sin redovisning. Tolkningen av den redovisning som gällde vid övergången har man ännu inte kunnat utvärdera. Det värsta av arbetet med att byta redovisningsreglering hoppas företaget nu är gjort, men de bedömer det viktigt att ha uppsikt över hur utvecklingen går och vad som kommer att ändras i framtiden.

4.5.3 Resursmässig påverkan

Personalmässigt har IFRS-övergången krävt en redovisningsansvarig med större kompetens och denna tjänst har även renodlats jämfört med tidigare. Arbetstiderna har förlängts och implementeringen har orsakat ett ganska omfattande övertidsarbete. Ytterligare en medarbetare har anställts, dock efter den 1 januari 2005, för att klara koncernens nya redovisning. Företagets datasystem har inte påverkats. När det gäller redovisningsmanualer så håller sådana på att tas fram nu under våren 2006, men detta arbete har inte påbörjats på grund av IFRS. Om det hade funnits existerande redovisningsmanualer före implementeringen hade dessa dock varit tvungna att anpassas.

Den externa hjälp som behövdes bestod av mestadels experthjälp från revisionsbyrån, vilket framför allt kan hänföras till IAS 39. Kontaktytan med revisorerna har ökat och man har använt dessa till att bolla med ganska mycket på grund av den korta tid som fanns kvar till deadline den 1 januari 2005 från det att man började arbeta aktivt med övergången.

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

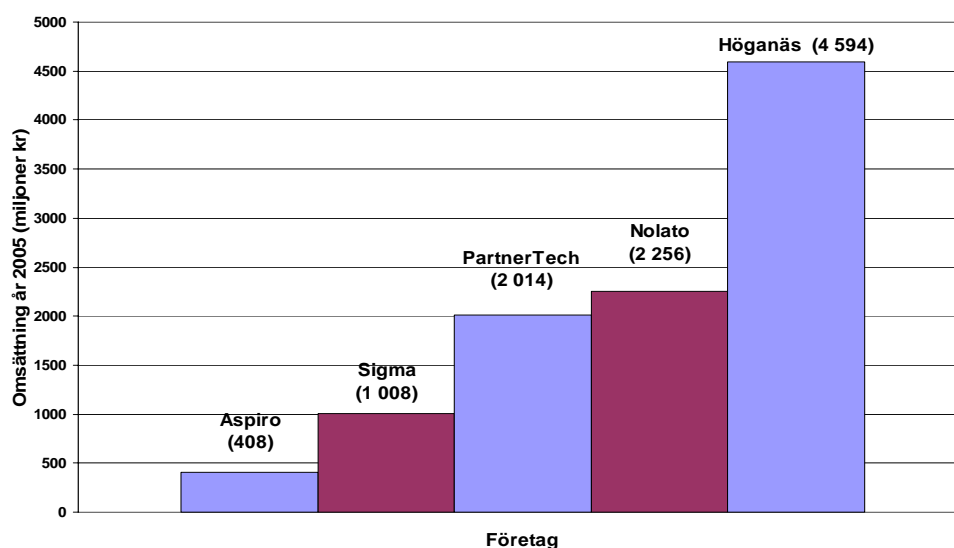
Om man jämför mellan branscher så tror respondenten att Höganäs som tillverkande företag liksom även tjänsteföretagen har haft det förhållandevis lätt med IFRS. Inom Höganäs kan den höga åldersstrukturen inom företaget ha inverkat till att man hade svårigheter med anpassningen till IFRS och inte insåg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

Ett företag verkar i en viss omgivning som är specifik för just det företaget. Om företaget ses som ett öppet system kan, enligt Jacobsen och Thorsvik, faktorer som branschtillhörighet, organisationsstruktur och storlek påverka hur anpassning till en förändring sker. Som ett första steg mot att sätta in företaget i förändringens kontext och för att vidare kunna jämföra företagen med varandra och analysera skillnader och likheter, valde vi därför att titta på företag med olika storlek definierat utifrån årsomsättning. Som studieobjekt valde vi att fokusera på mindre och mellanstora företag för att jämföra hur införandet av IFRS sett ut där. I Figur 5 åskådliggörs de deltagande företagens omsättning för år 2005. I Tabell 2 presenterar vi vidare företagens verksamhetsområde, antal ingående koncernbolag samt antal verksamhetsländer.



Figur 4: Åskådliggörande av företagens omsättning år 2005. Källa: Företagens årsredovisningar från 2005.

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

med ett begränsat antal medarbetare och enkelt uppbyggda organisationer. Respondenterna misstänkte vidare att de kommit relativt lätt undan när det gäller arbetsbörda och komplexitet vid införandet av IFRS, på grund av deras storlek och branschtillhörighet. Att företagen ser sig själva som små kan ställas i relation med till exempel det multinationella svenska börsnoterade företaget Volvo AB, som år 2005 redovisade en omsättning på 240 miljarder, hade produktion i 25 länder och försäljning i 130 länder (www.volvo.com).

Företag	Branschtillhörighet	Antal i koncernen ingående dotterbolag	Verksamhet i antal länder
Aspiro	IT	20	10
Sigma	IT-konsult	31 (varav 10 ej aktiva)	3
PartnerTech	Teknikkonsult	14 (varav 2 ej aktiva)	5
Nolato	Plastteknik	13	5
Höganäs	Metall/verkstad	22	14

Tabell 2: Branschtillhörighet och dotterbolag. Info hämtad från årsredovisningar 2005.

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 företagets 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 ”komplicera” 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.

Företag	De standarder som varit mest komplicerade
Aspiro	IAS 1, IFRS 2 och IFRS 3
Sigma	IAS 1 och IFRS 3
PartnerTech	IAS 1, IAS 39 och IFRS 3
Nolato	IAS 1, IFRS 2, IAS 16, IAS 39 och IFRS 3
Höganäs	IAS 1, IAS 16, IAS 19, IAS 38, IAS 39, och IFRS 3

Tabell 3: Standarder som komplicerat redovisningen.

Resultatet visar att alla företag upplevt *IAS 1 Utformning av finansiella rapporter* som mycket tidskrävande och omständlig, 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 företagets 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 företagets 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

När det gäller IAS 1 så har denna av samtliga företag upplevts jobbig på grund av att det enligt årsredovisning enligt IFRS krävs fler noter med mycket mer information i än tidigare. Att standarden skulle innebära en så stor förändring mot tidigare reglering och att årsredovisningen för år 2005 skulle ta så lång tid att producera verkar ha kommit som en överraskning för alla de tillfrågade företagen. Information om förändringen hade tydligen inte nått fram i tillräcklig hög grad. Kraven på vad en årsredovisning enligt ÅRL ska innehålla överlappar också med vad IFRS föreskriver och osäkerheten kring hur informationen skulle presenteras har upplevts som besvärlig då få tidigare exempel funnits att tillgå. Som exempel anger Aspiro att förvaltningsberättelsen inte längre ses som en del av den finansiella rapporten och att många upprepningar måste göras, vilket bidrar till en om än mer omfattande notapparat. I detta sammanhang tas också frågan upp om att det fortfarande är oklart vem som skall kontrollera årsredovisningarna och vilka krav som kommer att ställas på dem i framtiden (Aspiro, Sigma). Utvecklingen för årsredovisningarna går mot att dessa blir allt mer omfattande och de har en tendens till att bli mer ytliga på grund av alla referenser till regelverket. Det ses som negativt att redovisningsomfattningen ökar så mycket. Vad är egentligen relevant för dem som läser årsredovisningen, frågar sig både Aspiro och Sigma.

För att ha möjlighet att se hur andra företag har valt att presentera informationen i sin årsredovisning har Aspiro haft en strategi som inneburit 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 förhållandevis 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 upplevt *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 täckt 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.

Aspiro och Nolato angav vidare att *IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar* har försvårat redovisningen en aning. Denna standard blir dock aktuell först när företagen använt sig av sådana ersättningar. Vidare har *IFRS 3* komplicerat redovisningen för alla företag och har också inneburit att företagen varit tvungna att anlita redovisningsexperter för att redovisa rätt och som hjälp vid värderingsbedömning. De problem som främst kan hänföras till denna standard har rört värderingsfrågor, redovisning av minoritetsintresse och förvärvsanlys.

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 resultatsiffrorna 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.

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

Tabell 4: IFRS påverkan på eget kapital och resultat. Källa: Företagens årsredovisningar för 2005.

På grund av det i IFRS 1 funnits ett frivilligt undantag, som angett att företagen inte behövt redovisa siffror för ett jämförelseår vid öppningsbalansen vid en första tillämpning av IAS 39, har samtliga undersökta företag valt att utnyttja detta och redovisar endast den eventuella effekt standarden haft på eget kapital vid övergången mellan utgående balans enligt IFRS per 2004-12-31 och ingående balans per 2005-01-01. Det företag som visar effekt från IAS 39 är främst Höganäs, där det egna kapitalet ökat med 271 miljoner kronor på grund av att derivatinstrument nu redovisas till verkligt värde. Nolato och PartnerTech visar en minskning med - 1 respektive - 1,3 miljoner kronor. I de två övriga företagen har en eventuell effekt uteblivit på grund av företagens små finansiella tillgångar.

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.

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

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

Alla företag utom Aspiro har tagit till sig information om vad övergången till IFRS skulle innebära för det egna företaget genom att tillsammans med revisionsbyrån eller redovisningskonsulter i början av processen genomföra en inventering av vilka områden av företagets redovisning som skulle komma att beröras. Aspiro fick istället en speciell IFRS-granskning utförd då arbetet med årsredovisningen för 2005 var utfört. Dessutom har alla företag anlitat experthjälp från revisionsbyråer som hjälpt till med speciellt särskilt svåra redovisningsfrågor. Speciellt har IFRS 3 krävt externa resurser.

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 projektorganisation, 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 sårbart 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 undersökts 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-implementering. Detta har givetvis 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 underlättat 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 väldigt 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 svårt 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 årsslutet 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 förrän våren 2004, vilket innebar att företagen fram till dess hade SIC 8 att gå efter. Likaså översattes regelverket till svenska relativt nyligen.

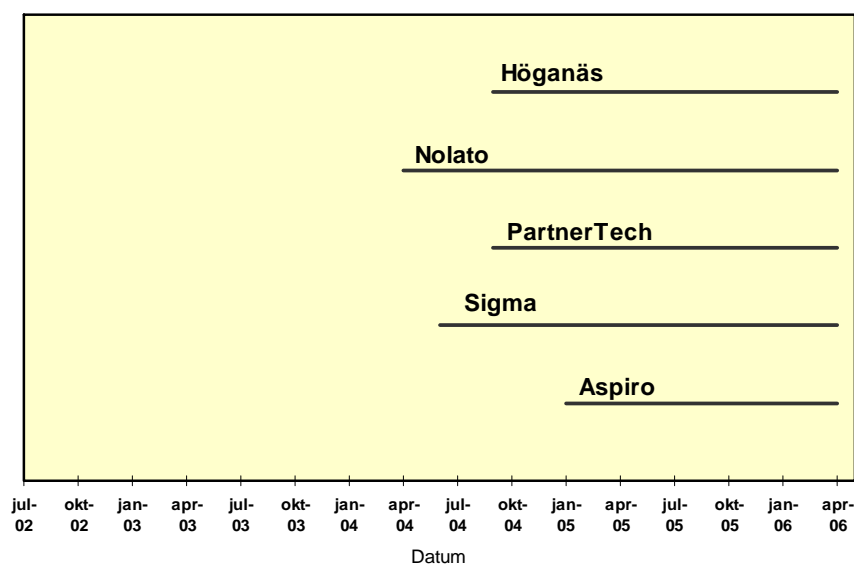
Inventering

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

I Höganäs kunde ett exakt datum för implementeringsstarten anges på grund av att koncernredovisningschefen började sin anställning med att i september år 2004 direkt sätta igång med införandet av IFRS. I Aspiro, där övergången till IFRS uppfattades som relativt enkel, skedde införandet successivt under 2005 och påbörjades egentligen först vid årets andra delårsrapport för att vara fullt genomfört först vid årets fjärde delårsrapport. Inget av de andra företagen har angett att de har arbetat på liknande sätt. De andra tre företagen har angett ungefärlig tidpunkt för när den mer konkreta implementeringen satte igång.

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 övergångsarbetet för de undersökta företagen kan anses avslutat.



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 oundvikligt 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

använts. Huruvida utvärdering och analys av olika redovisningsalternativ har förekommit eller ej har inte framkommit i studien. Om detta är ett tecken på att detta steg utelämnats eller är något som respondenterna bara inte tagit upp vid intervjutillfället 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.

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

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 storleksordningar 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 resulterat 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 respondenterna 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 uppgett 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 nyanställningar 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 intervjuvärderna 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 resurspåverkan. Att ha enkla organisatoriska strukturer och enkelt uppbyggda 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 företagens 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 byggts 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 ville 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 enbart upplevts som speciellt krävande av Höganäs, vilket inte överensstämde 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.

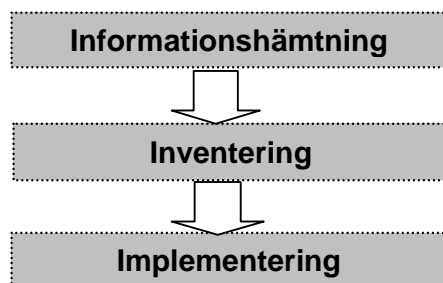
En slutsats vi kan dra från studien är att de undersökta företagen inte såg sig som de företag som drabbats hårdast av den nya regleringen och att de kunnat förbereda sig i ganska god tid, med undantag av Höganäs, där ingen tid för förberedelser fanns för den nyanställda koncernredovisaren. Även om tid 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 notapparat och utformning. Alla företag har angett att detta orsakat mycket merarbete, om än under en kortare period

Resultatmässigt har IFRS 3 påverkat resultatet - och därmed det egna kapitalet - i alla företag, mer eller mindre, och då främst på grund av utebliven goodwillavskrivning. Det egna kapitalet har vidare påverkats av IAS 39 i de tre största företagen på grund av den värdering till verkligt värde av vissa finansiella instrument som standarden föreskriver. Alla företag tillämpar IAS 39 från och med den 1 januari 2005 men inget av dem redovisar siffror från ett jämförande år, utan visar endast den eventuella påverkan som uppstod mellan utgående balans för år 2004 och ingående balans år 2005. Vi kan se att ju större företaget är, desto mer finansiella instrument finns att redovisa för. Dessutom kan det vara så att verksamhetsområde spelar roll. Ett råvaruintensivt företag kan behöva utnyttja finansiella instrument mer än ett serviceintensivt företag. Eftersom vi inte jämfört två ungefär lika stora företag inom olika branscher är det dock svårt att dra någon säker slutsats om detta med utgångspunkt från företagen i vår studie.

6.1.2 Organisatoriska effekter

Vad som framgår av vår studie är att inget av företagen hade använt sig av någon projektorganisation eller projektplan vid övergången till IFRS och antalet personer som berörts av förändringen har varit få och begränsat till redovisningsansvariga på företagen. Vidare hade behovet av att uppdatera datasystem varit obefintligt eller ytterst litet och redovisningsmanualer hade uppdaterats i de företag som ansåg det viktigt. Det hade inte heller förelegat något behov av att nyanställa personal för att klara av implementeringen av IFRS, även om mycket övertid tidvis krävts av alla koncernredovisare som arbetat med IFRS, speciellt i samband med årsbokslut och årsredovisning för 2005. Det hade inte funnits behov av att utbilda så många fler än just koncernredovisarna, med några få undantag. Alla företag har anlitat extern expert hjälp vid speciellt svåra redovisningsfrågor, men i olika grad. Hur mycket implementeringen kostat har inte någon kunnat specificera. Det företag som anlitat minst extern hjälp bedömer vi vara Aspiro och då dels på grund av redovisarens djupa kunskaper och intresse för IFRS, dels på företagets relativt okomplicerade redovisning.

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:



Figur 6: Förändringsprocessen i de undersökta företagen.

- 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 Aspiro, 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 anställdes. Hon hade dock kunskap med sig om IFRS från ett liknande bolag, varför fasen ändå inte helt kan uteslutas. I Aspiro 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 påverkat processernas genomförande.

De undersökta företagens implementeringsprocesser kan inte sägas handla om några stora omvälvande 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 om 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 skillnader som trots allt förelåg 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 förevändningen 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.

Vi har funnit det faktum att det i företagen varit få medarbetare inblandade i implementeringsarbetet anmärkningsvärt. Detta har företagen själva verkat se på som en naturlig följd av att förändringens omfattning ändå är begränsad. Att inte göra fler inom den interna personalstyrkan delaktiga innebär dock att företagen gjort medvetna val om att låta det vara på det sättet. En konsekvens av detta är att en sårbarhet uppstår eftersom mycket kunskap inom företagen blir beroende av en eller ett fåtal personer. Att involvera och utbilda fler medarbetare kan kanske ses som en svårare väg vid ett sådant val, men det hade samtidigt kunna minska företagets sårbarhet.

6.2.1 Förslag till framtida studier

Ett resultat som framkommit i denna studie är att de små och medelstora företagen som undersökts inte upplevt sin situation så besvärlig, tack vare enkelt uppbyggda organisationer där relativt få anställda berörts av förändringen. De företag som deltagit i studien förmodar dock att större företag har haft det mycket besvärligare vid övergången till IFRS än vad de själva haft. Med detta som bakgrund skulle det vara intressant att utvidga studien till att även gälla större företag för att se hur implementeringsprocessen gått till där för att kunna ställa redovisningsbelastningen i relation till företagets storlek och komplexitet. Undersökningar på större företag har delvis gjorts tidigare (se t.ex. Steiner och Thurén, 2002), men själva slutresultatet vet man ju först nu efteråt, när företagen presenterat sina första årsredovisningar enligt IFRS. Intressant att undersöka i det sammanhanget kan vara om nyttan med redovisningen väger upp kostnaden för den samma.

En annan fråga som dykt upp under arbetet med uppsatsen och som oroar flera respondenter är hur komplicerad redovisningen kan bli innan den blir närmast oförståelig för en vanlig aktieägare utan specialistkunskap. Även mängden information kan göra de finansiella rapporterna svårgenomträngliga. 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 utgångspunkt från gällande reglering, väljer att visa sina siffror för sina intressenter.

Vidare har de undersökta 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

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Ghauri, Gronhaug (2002). *Research Methods in Business Studies, A Practical Guide*. Financial Times, Prentice Hall.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.

Yin, Robert. K (1994). *Case Study Research* Thousands Oaks, Carlifornia: SAGE Publications

Övrig litteratur

Beer, Michael & Nohria Nitin (2000). *Resolving the Tension between Theories E and O of Change*. I Beer, Michael & Nohria Nitin (red.) *Breaking the Code of Change*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press

Burns, Tom & Stalker, Graham (1961). *The Management of Innovation* London: Tavistock

Elliott, Barry & Elliott, Jamie (2002). *Financial Accounting, Reporting and Analysis* Harlow: Pearson Education

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

Hellgren, Bo & Löwstedt, Jan (1997). *Tankens företag – kognitiva kartor och meningsskapande processer i organisationer*, Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag AB

Jacobsen, Dag Ingvar (2004). *Organisationsförändringar och förändringsledarskap* Lund: Studentlitteratur

Jacobsen, Dag Ingvar & Thorsvik, Jan (1995). *Hur moderna organisationer fungerar* Lund: Studentlitteratur

Lawrence, Paul & Lorsch, Jay (1967). *Organization and Environment*, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press

Mintzberg, Henry (1979). *The Structuring of Organizations*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc.

Morgan, Gareth (1999). *Organisationsmetaforer* Lund: Studentlitteratur

Nadler, David & Tushman, Michael (1990).

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

Smith, Dan (2006). *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur

Artiklar

Gornik-Tomaszewski, Sylwia & McCarthy, Irene N. (2005). Response to Corporate Fraud in the United States and Europe: Toward a Consistent Approach to Regulation, *Review of Business*, Vol 26, nr 2, ss. 15-23

Jermakowicz, Eva & Gornik-Tomaszewski, Sylwia (2006). The Brave New World of IFRS (Elektronisk). *Financial Executive*, Vol 21, nr 9, ss. 52-54.

Malmqvist, Peter (2005). Skjut inte på de nya redovisningsreglerna. *Dagens Industri*, 14 september.

Petersen, Leif (2003). EU:s nya regler om redovisning skapar brådska. *Svenska Dagbladet*, 14 maj.

Ruder, David S, Canfield, Charles T. & Hollister, Hudson T. (2005). Creation of World Wide Accounting Standards: Convergence and Independence. *Northwestern Journal of International Law & Business*; Spring 2005, Vol. 25, nr 3, ss. 513-588.

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

Schaub, Alexander (2005). The Use of International Accounting Standards in the European Union. *Northwestern Journal of International Law & Business*; Spring 2005, Vol. 25, nr 3, ss. 609-629.

Scott, W. Richard (1992). *Organizations: Rational Natural and Open Systems* New Jersey: Prentice Hall

Taylor, Frederick Winslow (1911) *The Scientific Principles of Management* Harper & Brother, New York

Wilke, Björn (2004). "Regeländring slår mot företagets resultat". *www.di.se* 2004-01-15 Hämtad 2006-04-06

Lagar och förordningar

FAR Förlag AB (2005). *FAR: s samlingsvolym 2005 del I*. Stockholm: FAR Förlag AB

Lagutskottets betänkande 2004/05:LU3. Hämtad: 2006-05-12 från <www.riksdagen.se>

Kommissionens förordning (EG) nr. 1606/2002. Hämtad: 2006-05-07 från <europa.eu.int>

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

Regeringens proposition 2004/05:24 *Internationell redovisning i svenska företag*. Hämtad 2006-04-27 från <www.regeringen.se>

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>

Rådets direktiv, 83/349/EEG. *Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning*. Hämtad: 2006-05-05 från <europa.eu.int>

SOU 2003:22. Hämtad: 2006-05-12 från <www.riksdagen.se>

Elektroniska källor

Aspiro AB, www.aspiro.com 2006-04-26

Deloitte, www.deloitte.com, 2006-06-16

EU, www.europa.eu.int, 2006-05-07

Finansinspektionen, www.fi.se 2006-04-10 och 2006-05-10

Höganäs AB, www.hoganas.com 2006-04-26

Nolato AB, www.nolato.se 2006-04-26

PartnerTech AB, www.partnertech.se 2006-04-26

Redovisningsrådet, www.redovisningsradet.se 2006-05-10

Sigma AB, www.sigma.se 2006-04-26

Volvo AB, www.volvo.com 2006-05-23

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

Axelman, L., Phillips, D., & Wahlqvist, O. (2004). *IAS/IFRS 2005 En jämförelse mellan International Reporting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*. Hämtad 2006-04-06 från www.ey.com/se

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

FAR info nr 4, 2002. Hämtad 2006-05-07 från www.farkomplett.se

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

Steiner, Evalotta & Thurén, Sofia (2002). *IAS Conversion – Case Studies of the Implementation Process in Astra Zeneca, Bure Equity and Swedish Match*. Master thesis 2002:49. Accounting and Finance, School of Economics & Commercial Law, Göteborg University

Tenselius, Jakob & Thornell, Johannes (2003). *IFRS 2005 – Övergången till IFRS för små svenska börsnoterade bolag*. D-uppsats Ekonomiska institutionen, Lindköpings Universitet

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 intervjutillfället 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
Tel: 031-13 81 51 / 0709-81 79 20
eva.sandquist@gmail.com

Carina Sidorsson
Tel: 0304-67 09 06 / 0730-61 37 95
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.
 - o Hur och ungefär när inskaffades kunskap om vad regeländringen innebär och hur företaget skulle behöva förbereda sig inför införandet av IFRS?
 - Hur har de av EU bestämda tidsmarginalerna upplevts?
 - o 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?
 - o 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?
 - Hur har arbetet med införandet fungerat? Beskriv eventuella problem.
- Vilka utbildningsinsatser har behövts?
 - o 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?
 - o På vilket sätt har de redovisningsansvariga utbildats och av vem?
 - o Har det funnits behov av att utbilda/upplysa andra medarbetare än redovisningsansvariga och i så fall vilka?
 - o Finns det idag mer behov av utbildning? Varför?
 - Hur tar företaget till sig kunskap om framtida regeländringar?
 - o 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)

IAS 1	Utformning av finansiella rapporter
IAS 2	Varulager
IAS 7	Kassaflödesanalys
IAS 8	Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
IAS 10	Händelser efter balansdagen
IAS 11	Entreprenadavtal
IAS 12	Inkomstskatter
IAS 14	Segmentrapportering
IAS 16	Materiella anläggningstillgångar
IAS 17	Leasingavtal
IAS 18	Intäkter
IAS 19	Ersättning till anställda
IAS 20	Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd
IAS 21	Effekterna av ändrade valutakurser
IAS 23	Lånekostnader
IAS 24	Upplysningar om närstående
IAS 26	Redovisning av pensionsstiftelser
IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
IAS 28	Innehav i intresseföretag
IAS 29	Redovisning av höginflationsländer
IAS 30	Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut
IAS 31	Andelar i joint ventures
IAS 32	Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering
IAS 33	Resultat per aktie
IAS 34	Delårsrapportering
IAS 36	Nedskrivningar
IAS 37	Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar
IAS 38	Immateriella tillgångar
IAS 39	Finansiella instrument: Redovisning och reglering
IAS 40	Förvaltningsfastigheter
IAS 41	Jord- och skogsbruk
IFRS 1	Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas
IFRS 2	Aktierelaterade ersättningar
IFRS 3	Rörelseförvärv
IFRS 4	Försäkringsavtal
IFRS 5	Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter
SIC 7	Introduction of the Euro
SIC 10	Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities
SIC 12	Consolidation - Special Purpose Entities
SIC 13	Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contribution by Ventures
SIC 15	Operating Leases - Incentives
SIC 21	Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
SIC 25	Income Taxes - Change in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease
SIC 29	Disclosure - Service Concession Arrangements
SIC 31	Revenue - Barter Transactions Involving Advertising Services
SIC 32	Intangible Assets - Web Site Costs
IFRIC 1	Change in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities

Källa: ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-adoption-process_en.pdf (Hämtad 06-05-19).
Svenska översättningar hämtade från Redovisningsrådets Rekommendation 32.