



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET
Företagsekonomiska institutionen

Implementeringsproblem med IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag

– Mindre än förväntat

Magisteruppsats i företagsekonomi
Inriktning: Extern redovisning
HT 2005

Handledare: Inga-Lill Johansson
Författare: Maria Bednarek
Angelika Olenska

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning, Magisteruppsats, HT 2005

Författare: Maria Bednarek och Angelika Olenska

Handledare: Inga-Lill Johansson

Titel: Implementeringsproblem med IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag – Mindre än förväntat

Bakgrund och problem: Övergången till IFRS/IAS har i många länder inom EU stött på hinder. För företag, svenska och andra, som har eller avser att etablera verksamhet i Polen kan skillnaderna mellan regelverken uppstå. Redovisningsproblematiken består bland annat i att polska bolag tvingas rätta sig efter de inhemska redovisningsmässiga och skattemässiga lagstiftningarna samt IFRS/IAS. För att nå en global standard krävs att dessa översätts mellan olika språk och att människor med olika kulturella bakgrunder kan kommunicera. Missförstånd och problem kan inträffa när polska dotterbolag tvingas rätta sig efter svenska moderbolagens koncernredovisning. Därför blir det intressant att undersöka implementeringsproblem med IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag.

Syfte: Studiens syfte är att belysa implementeringsproblematiken som uppstått under arbetet med implementeringen av IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag, samt om, och hur implementering av IFRS/IAS påverkar redovisningen inom koncernen.

Avgränsningar: Studien kommer endast att belysa generella problem vid implementeringen av IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag. Uppsatsen undersöker dock inte enskilda standarder var för sig i respektive bolag. Studien har inte undersökt de tolkningsskillnader avseende IFRS/IAS i Sverige och Polen som eventuellt har uppkommit vid implementeringsprocessen.

Metod: En kvalitativ undersökning har gjorts. Åtta telefonintervjuer har genomförts med ekonomiansvariga, tre på moder-, tre på dotterbolag och två med oberoende revisorer som har erfarenhet av svenska moder- och polska dotterbolag. Det empiriska materialet har analyserats utifrån en teoretisk referensram om förändringsteori, nyinstitutionell teori och legitimitetsteori.

Resultat och slutsatser: Inga tydliga implementeringsproblem uppmärksammats eftersom svenska moder- och polska dotterbolag anser sig vara väl förberedda till implementeringen av IFRS/IAS. Implementeringen av IFRS/IAS genomfördes relativt snabbt. Inga av undersökta bolag har uppmärksammat några konflikter eller motstånd i samband med implementering av IFRS/IAS. Däremot har revisorerna sett svårigheter för dotterbolag att följa tre olika förpliktande regelverk, vilka i redovisningen och rapporteringen kan medföra differenser i koncernens räkenskaper.

Förkortningar och centrala begrepp

EU	Europeiska Unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
MSR	Miedzynarodowe Standardy Rachunkowosci/IAS
MSSF	Miedzynarodowe Standardy Sprawozdan Finansowych/IFRS
PWC	Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB
PZR	Polskie Zasady Rachunkowosci/Polska Redovisningsmässiga Regler
RR	Redovisningsrådet
RSV	Riksskatteverket
Sp. z.o.o	Bolaget med begränsat ansvar
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Frågeställning och syfte	2
1.4	Avgränsning.....	3
1.5	Uppsatsens disposition.....	3
2	Metod	4
2.1	Litteraturoversikt och forskningsansats	4
2.2	Definitioner	4
2.3	Angreppssätt	5
2.4	Kvalitativt ansats.....	5
2.5	Fallstudie som undersökningsansats	5
2.6	Datainsamlingsmetod.....	6
2.6.1	Primärdata	6
2.6.2	Sekundärdata.....	8
3	Teoretisk referensram	9
3.1	Varför implementering av IFRS/IAS?	9
3.2	Nationella skillnader mellan Polen och Sverige	10
3.3	Förändringsteori.....	11
3.3.1	Redovisningsförändringar och redovisningsrutiner.....	12
3.3.2	Genomförandeprocessen	14
3.3.3	Konflikt.....	15
3.3.4	Användning av förändringsteori.....	16
3.4	Nyinstitutionell teori.....	16
3.4.1	Användning av nyinstitutionell teori.....	18
3.5	Legitimitetsteori.....	18
3.5.1	Redovisningsstandarder IFRS/IAS som legitimitetsverktyg	19
3.5.2	Användning av legitimitetsteori.....	20
4	Empiri	21
4.1	SCANIA.....	21
4.1.1	SCANIA Polska S.A.	21
4.2	NIBE Industrier.....	22
4.2.1	BIAWAR Sp. z.o.o.	22
4.2.2	Backer OBR.....	22
4.3	Utsagor från de svenska moderbolagen	23
4.3.1	Intervjupersoner på moderbolagen	23
4.3.2	Implementering.....	23
4.3.3	Nyinstitutionalismen.....	25
4.3.4	Legitimitet.....	25
4.3.5	Moderbolagets utsagor om dotterbolagens hantering av IFRS/IAS.....	25
4.3.6	Redovisningseffekter i moderbolagen vid implementeringen av IFRS/IAS	26

4.4	Utsagor från de polska dotterbolagen	27
4.4.1	Intervjupersoner på dotterbolaget.....	27
4.4.2	Implementering.....	27
4.4.3	Nyinstitutionalism.....	29
4.4.4	Legitimitet.....	29
4.4.5	Dotterbolagens utsagor om moderbolagens hantering av IFRS/IAS	30
4.4.6	Redovisningseffekter i dotterbolagen vid implementering av IFRS/IAS.....	31
4.5	Utsagor från revisorerna	32
4.5.1	Intervjuade revisorer.....	32
4.5.2	Förändring	32
4.5.3	Nyinstitutionalism.....	33
4.5.4	Legitimitet.....	33
5	Analys.....	34
5.1	Hur ställer sig de svenska moder- och de polska dotterbolagen till implementeringen av IFRS/IAS?.....	34
5.2	Hur väl förberedda är de svenska moder- och polska dotterbolag inför implementeringen av IFRS/IAS?.....	37
5.3	Hur har implementeringen av IFRS/IAS påverkat redovisningen inom svenska moder- och deras polska dotterbolag?.....	39
6	Slutsatser.....	41
6.1	Inställning till implementeringen av IFRS/IAS av svenska moder- och polska dotterbolag.....	41
6.2	Svenska moder- och polska dotterbolags förberedelse inför implementeringen av IFRS/IAS.....	42
6.3	IFRS/IAS påverkan på redovisningen inom svenska moder- och polska dotterbolag	42
6.4	Implementeringsproblem vid införandet av IFRS/IAS.....	43
6.5	Förslag till fortsatta studier	44
7	Källförteckning	45
7.1	Litteratur	45
7.2	Artiklar.....	47
7.3	Muntliga källor	48
7.4	Webbplatser	48
7.5	Övrigt.....	48
8	Bilagor.....	49
8.1	Bilaga 1 – Intervjumall, moderbolagen	49
8.2	Bilaga 2 – Intervjumall, dotterbolagen	50
8.3	Bilaga 3 – Intervjumall, revisorerna	51
8.4	Bilaga 4 – Legal struktur i NIBE Industrier	52

1 Inledning

I det inledande kapitlet motiverar och diskuterar vi uppsatsens problemområde. Först presenterar vi uppsatsens bakgrund därefter problemdiskussion och frågeställning. Kapitlet avslutas med en presentation av studiens syfte. I problemdiskussionen kommer vi att föra resonemang om implementeringsproblematiken kring IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag. För att ytterligare förtydliga uppsatsens ämnesområde anger vi avgränsningarna samt uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

I mars år 2002 tog Europeiska unionen (EU) ett beslut om att införa gemensamma redovisningsstandarder i alla medlemsländer. Ett steg i harmoniseringsprocessen har varit antagandet av EU-förordning 1606/2002 (IAS-förordningen). Denna innebär att alla börsnoterade bolag inom unionen ska från och med den 1 januari 2005 redovisa enligt gemensamma regler, International Financial Reporting Standards (IFRS)/International Accounting Standards (IAS) som ges ut av International Accounting Standards Board (IASB).¹ Den främsta anledningen till implementeringen av IFRS/IAS är att uppnå en större transparens och att redovisningssystemet ska harmonisera mer med den amerikanska redovisningsstandarden, US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles).²

Övergången till de nya internationella standarderna har i många länder inom EU stött på hinder. Redovisningsrådet har följt utvecklingen av redovisningsstandarder i USA och successivt anpassat sina rekommendationer till internationella standarder. I andra länder inom EU har övergången inte varit lika enkel. Polen har till exempel haft många problem med övergången från deras inhemska redovisningsstandarder, PZR (Polska Redovisningsmässiga Regler), som ursprungligen har utvecklats från US GAAP. PZR omarbetades 2002 med avsikten att minska skillnaden gentemot IFRS/IAS och därigenom underlätta övergången till IFRS/IAS.³

För företag, svenska och andra, som har eller avser etablera verksamhet i Polen kan skillnaderna mellan regelverken uppstå. I denna uppsats avser vi fokusera på de redovisningsproblem som svenska moderbolag ställs inför till följd av att de har dotterbolag i Polen. Redovisningsproblematiken består bland annat i att polska bolag tvingas rätta sig efter de inhemska redovisningsmässiga och skattemässiga lagstiftningarna samt IFRS/IAS.

¹ SOU2003:71. Sid. 13 och www.iasb.org.uk 020607 Press Release: IASB chairman welcomes the EU's decision to adopt international accounting standards

² Falkman, Pär och Gunnar Rimmel, Föreläsning i avancerad externredovisning. 0509

³ www.ey.com/pl Miedzynarodowe Standardy Sprawozdawczosci Finansowej, Audyt i doradztwo gospodarcze 2004



1.2 Problemdiskussion

IFRS/IAS strävar efter att göra redovisningen mer transparent för bättre redovisningsmöjligheter över internationella gränser.⁴ För att länder ska få fram jämförbara och trovärdiga redovisningsrapporter är processen med koordineringen av de redan existerande redovisningsreglerna mycket viktig.⁵ Målet med IFRS/IAS är att nå en global standard som kan användas över hela världen.⁶

För att nå en global standard krävs att texter kan översättas mellan olika språk och att människor med olika kulturella bakgrunder kan kommunicera. Det är lätt att tolkningar och missförstånd uppstår. Det talas om att det finns olika förutsättningar och värderingar inom olika kulturer, vilket gör att skillnader kan uppstå eftersom redovisningen från början är anpassade efter olika regelverk.⁷ Detta kan även inträffa när polska dotterbolag tvingas rätta sig efter svenska regler via koncernredovisningen. Därför blir det intressant att undersöka implementeringsproblem med IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag.

Östeuropa kan ses som ett område med stora möjligheter till utveckling. ”Det finns ett uttalat intresse bland svenska företag att söka etablera sig i länder som Polen...”⁸ Ett flertal av Svenska koncerner har sina dotterbolag i Polen, bland andra Volvo, SCANIA, Nordea, SEB, Cloetta Fazer, IKEA, Hennes & Mauritz med flera. I vår undersökning ingår SCANIA och NIBE Industrier med deras polska dotterbolag.

1.3 Frågeställning och syfte

Utifrån ovanstående problemdiskussion har följande frågor formulerats som ska vara behjälpliga att uppnå uppsatsens syfte:

- Hur ställer sig svenska moder- och deras polska dotterbolag till implementeringen till IFRS/IAS?
- Hur väl förberedda är svenska moder- och deras polska dotterbolag inför implementeringen till IFRS/IAS?
- Hur har implementeringen av IFRS/IAS påverkat redovisningen inom svenska moder- och deras polska dotterbolag?

⁴ Falkman, Pär och Gunnar Rimmel, Föreläsning i avancerad externredovisning.

⁵ Peill, Elina 2000. Sid. 5-6

⁶ IFRS/IAS

⁷ Phillips-Martinsson, Jean. 1991. Sid. 79-101

⁸ Tollgerdt Andersson, Ingrid 1996. Sid. 15



Studiens syfte är att belysa implementeringsproblematiken som har uppstått under arbetet med implementeringen av IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag samt om, och hur implementering av IFRS/IAS påverkar redovisningen inom koncernen?

1.4 Avgränsning

Vårt syfte innebär även en avgränsning. Vi har inte undersökt de tolkningsskillnader avseende IFRS/IAS i Sverige och Polen som eventuellt har uppkommit vid implementeringsprocessen. Detta berör inte vår uppsats på grund av att vi endast har studerat svenska moder- och deras polska dotterbolag, vilka styrs av den svenska tolkningen av IFRS/IAS via koncernredovisningen. Om det förekommer tolkningsskillnader beträffande IFRS/IAS mellan Polen och Sverige kan vi inte uttala oss om.

Studien kommer att belysa generella problem vid implementeringen av IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag. Vi undersöker dock inte enskilda standarder var för sig i respektive bolagen.

1.5 Uppsatsens disposition

Efter detta inledande kapitel kommer uppsatsens metodkapitel där vi redogör för den valda metoden och hur undersökningen har gått till. Efter detta presenteras uppsatsens teoretiska referensram, vilken behandlar problematiken kring implementeringen av IFRS/IAS mellan svenska moderbolag och deras polska dotterbolag. I efterföljande empirikapitlet behandlas resultatet av vår undersökning. I nästkommande kapitel analyseras resultaten, där kopplingen åskådliggörs mellan undersökningens resultat och teoretiska referensram. Slutligen presenteras de slutsatser vi kommit fram till, utifrån resultat och analys.



2 Metod

I detta kapitel redogör vi för tillvägagångssättet vi har använt oss av i arbetet för att uppnå syftet med uppsatsen. Vidare presenteras och motiveras det valda angreppssättet samt metoderna för datainsamlingen.

2.1 Litteraturoversikt och forskningsansats

Enligt författarna Denscombe⁹ och Merriam¹⁰ bör en undersökning börja med en litteraturoversikt över forskningsområdet. I uppsatsens initialskede genomförde vi en litteraturundersökning för att kunna sätta oss in i ämnet. Vi började med att söka efter tillgänglig forskningslitteratur och facktidningar inom ämnet i både Sverige och Polen. Till vår hjälp använde vi oss av tillgängliga sökmotorer på Internet samt tips från handledare och bekanta. Det visade sig finnas mycket forskning inom ämnet IFRS/IAS bestående av facklitteratur, uppsatser och tidningsartiklar. Däremot har vi haft problem att hitta material som behandlar svenska moder- och deras polska dotterbolag, vilket fortfarande är ett relativt outforskat ämnesområde. Vår litteratursökning tydde inte bara på att det inte finns något skrivet inom ämnet, men även att det fanns uppslag för vidare forskning.

2.2 Definitioner

Med moderbolag menar vi de börsnoterade aktiebolag som äger tillräckligt med aktier eller andelar i en annan juridisk person att det har mer än 50 % av rösterna för samtliga aktier eller andelar.¹¹ Dotterbolag ingår tillsammans med moderbolag i en koncern. Begreppet koncern är sammankopplad med både moder- och dotterbolaget och ständigt återkommande i uppsatsen. Därför tycker vi att det är viktigt att förklara vad vi menar med en koncern. En koncern är ett antal företag som samarbetar under samma regi och under ledning av ett av dem, moderbolaget. Koncernen har en bestämmanderätt över koncernens övriga företag, dotterbolagen. Moderbolaget kan därigenom tvinga fram beslut och åtgärder hos dotterbolagen som skulle kunna vara skadliga för dess övriga ägare och andra som är beroende av dem. Det finns därför Lagregler¹² som syftar till att i möjligaste mån motverka sådana skadliga verkningar. Lagar som berör koncerner finns i bland annat aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar.

⁹ Denscombe, Martyn 2000. Sid. 187-188

¹⁰ Merriam, Sharan B. Sid. 74-75

¹¹ www.NE.se

¹² Sveriges Riksdag 2005: ABL (1975:1385) och lagen om ekonomiska föreningar (1987:667)



2.3 Angreppssätt

Det metodsynsätt vi utgår ifrån i vår uppsats, präglas av aktörssynsättet, det vill säga en djupare förståelse över undersökningsområdet eftersträvas och där fokus legat på intervjupersonernas ställningstagande och tolkning. Enligt Holme och Solvang¹³ är nyckelbegreppen inom detta synsätt den sociala processen mellan forskaren och aktören, där båda påverkar varandra ömsesidigt. Denna process möjliggör en djupare och mer helhetsinriktad uppfattning om vad den enskilde aktören har för värderingar och motiv när beslut tas. Vår studie analyseras ur svensk moder- och deras polska dotterbolag samt revisorns perspektiv.

2.4 Kvalitativt ansats

För att undersöka det valda problemområdet har vi valt att angripa det på ett kvalitativt sätt. Utgångspunkt för kvalitativa metoder är att varje fenomen består av en unik kombination av kvaliteter eller egenskaper och att man därför inte kan mäta eller väga dessa.¹⁴ Anledningen till att vi valt en kvalitativ ansats är för att den på bästa sätt fångar syftet med uppsatsen. Detta för att kvalitativ forskning är inriktad på enhetliga personliga upplevelser utifrån ett friare och vidare förståelseperspektiv.¹⁵ För att kunna besvara syftet studerade vi olika erfarenheter av implementeringsprocessen av IFRS/IAS hos våra respondenter. En kvalitativ ansats ger möjlighet till att ge alternativa tolkningar och få en djupare förståelse för det som studeras. I våra intervjuer med respondenterna inriktade vi oss på att få beskrivande och uttömmande svar så att vårt syfte besvaras. Vidare passar den kvalitativa ansatsen vår undersökning bättre då den även fokuserar på ett färre antal undersökningsenheter.

2.5 Fallstudie som undersökningsansats

Denscombe¹⁶ menar att en fallstudie är en undersökning av en specifik företeelse. Vid en fallstudie utgår författaren från ett helhetsperspektiv och försöker få en så heltäckande information som möjligt. Eftersom detta angreppssätt koncentrerar sig på en enda företeelse eller ett fall strävar man efter att belysa samspelet mellan viktiga faktorer som kännetecknar företeelsen. Vi anser att vår uppsats är en fallstudie, som har för avsikt att tolka respondenternas utsagor. Vår avsikt har varit att belysa implementeringsproblem vid övergången till IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag.

¹³ Holme, Idar Magne & Bernt Krohn och Solvang 1997. Sid. 34-36

¹⁴ Andersen, Heine 1994. Sid. 69-88 och Holme, Idar Magne & Bernt Krohn och Solvang 1997. Sid. 75-108

¹⁵ Befring, Edvard 1994. Sid. 9-20

¹⁶ Denscombe, Martyn 2000. Sid. 41-54



En av nackdelarna med att genomföra en fallstudie, enligt Merriam¹⁷, är att det inte går att generalisera slutsatser utan endast uttala sig om de undersökta fallen. Vi har dock inte för avsikt att dra några generella slutsatser, utan vi ville fokusera på det resultat vi fick fram från våra undersökningsenheter, vilket vi anser vara ytterligare ett skäl till att fallstudien var lämplig. Istället för generella slutsatser kan vi hävda att vi levererar slutsatser som gäller för våra fall. Det ligger i användarens sak att använda slutsatserna. Om läsaren finner att våra slutsatser ger mening kan de i förlängningen sägas vara generella.¹⁸

2.6 Datainsamlingsmetod

Det finns två sätt att samla in data. Det ena är att ge sig ut på fältet för att studera verkligheten, så kallad primärdata. Det andra är att utnyttja tillgängliga dokument, så kallad sekundärdata.¹⁹ Genom bland annat våra tidigare kontakter samt rekommendationer från revisorer, som arbetar inom vårt undersökningsområde, kom vi i kontakt med SCANIA och NIBE Industrier och deras dotterbolag. Vi hade dock en del problem med att få kontakt med de polska revisorerna. Vi skickade ett 30-tal elektroniska förfrågningar till tänkbara respondenter. Två hörde av sig och slutligen har en intervjuats.

Det material som vår fallstudie grundar sig på utgörs enbart av telefonintervjuer. Vår undersökning bygger till stor del på hur de intervjuade personerna har besvarat frågorna och hur vi har tolkat deras svar. Det är främst respondenternas erfarenheter vi har hoppats på att få fram genom intervjuerna, inte deras känslor och svar på känsliga frågor. Intervjuerna med respondenterna genomfördes över telefon, där de intervjuade berättade om sina erfarenheter av bolagsimplementering av IFRS/IAS.

2.6.1 Primärdata

Ett kriterium som ställdes vid val av intervjupersoner på svenska moder- och polska dotterbolag var att respondenterna skulle ha ett övergripande ekonomiskt ansvar för bolaget samt ekonomisk erfarenhet. Alla våra respondenter har en ekonomisk utbildning i grunden. Vi antog att intervjupersonerna med huvudekonomiansvar har kunskap om implementeringsproblematiken av IFRS/IAS på respektive bolag. Ekonomidirektörer och ekonomichefer valdes med tanke på deras tillsatta position och koppling till verksamheten samt genom rekommendation under intervjuprocessens. Revisorerna har valts genom rekommendationer från våra föreläsare och deras övergripande kunskap om IFRS/IAS samt implementeringen av det nya regelverket. Revisorernas erfarenhet av moderbolag som bedriver sin verksamhet i olika länder, specifikt Polen och Sverige, har också varit en avgörande faktor vid val av

¹⁷ Merriam, Sharan B. Sid. 48

¹⁸ Brunsson, Nils & Sten Jönsson 1979. Appendix

¹⁹ Holme, Idar Magne & Bernt Krohn och Solvang 1997. Sid. 130-137



intervjupersoner som representerade revisorerna. Vi vill således påpeka att våra respondenter som representerar revisorns perspektiv inte reviderar några av de undersökta bolagen. Dock har de stor erfarenhet av både svenska moder- och polska dotterbolags verksamhet och redovisning.

Genom tidigare kontakter med SCANIA och revisorernas rekommendationer om NIBE Industrier har vi, utan större svårigheter, kunnat boka telefonintervjuer med både moder- och dotterbolag som nämnts ovan. Vi har sammanlagt genomfört 8 telefonintervjuer, tre i svenska moderbolag, tre i polska dotterbolag samt intervjuer med två revisorer. Samtliga intervjuer har spelats in för att öka validiteten. Nyckelpersoner på de svenska moderbolagen och polska dotterbolagen intervjuades, där erfarenhet av implementeringsarbete i både Sverige och Polen framfördes. Databesökningen genomfördes under perioden 5 december till 14 december, 2005. Anledningen till att telefonintervjuer genomfördes beror på att det var omöjligt att besöka alla intervjupersoner som hade sitt säte i olika städer i Sverige och Polen. Därmed har vi valt att genomföra telefonintervjuer med samtliga respondenter. Alla telefonintervjuerna som genomfördes via högtalartelefon varade mellan 40 till 50 minuter. Vi har kunnat lyssna noga på respondenterna och ingående granskat intervjumaterialet från de inspelade intervjutillfällena. Eftersom varje enskild intervju spelats in på band, har vi aktivt kunnat delta i intervjuerna och vidare efterarbete kring intervjuerna har underlättats.

Innan intervjuerna genomfördes upplystes alla respondenter ingående om uppsatsens syfte, vad uppsatsen handlar om, att respondenten inte kommer att namnges samt att intervjun kommer att spelas in. Vi ville undvika en negativ intervju effekt som kan uppstå när intervjupersoner inte anonymiseras. Därför har vi valt att anonymisera respondenterna för att inte utsätta vederbörande för några obehag på grund av intervjupersonernas uttalanden. Den osäkerhet som kan förekomma när intervjuade personer inte anonymiseras elimineras i vårt fall. Det finns betydligt mindre risk att respondenterna håller inne med information, genom att inte våga tala fritt.

Vid intervjuerna användes tre intervjumallar (återfinns som bilaga ett, bilaga två och bilaga tre). Bilaga ett utformades för ekonomiansvariga på de svenska moderbolagen som har säte i Sverige. Bilaga två utformades för ekonomidirektörer på polska dotterbolag som har säte i Polen. Slutligen utformades bilaga tre för de oberoende revisorer som har erfarenhet av verksamhetsetablering av svenska moderbolag i Polen. Intervjumallar har arbetsutformats utifrån referensramen och i linje med uppsatsens syfte. Frågorna delades in i olika teman för att underlätta senare bearbetning av empirin. Vi valde att dela upp våra intervjufrågor i förändrings-, nyinstitutionell- och legitimitetsteorier för att läsaren lättare ska kunna följa empirin.

Samtliga uppgiftslämnare i svenska moderbolag fick svara på likadana frågor för att vi skulle kunna göra relevanta jämförelser, vilket även gällde frågorna som framtoogs för respondenterna i de polska dotterbolagen. Revisorerna fick svara på likadana frågor. Vidare hade vi övergripande frågor som ställdes till samtliga respondenter, där viktigaste punkter summerades. Svaren kunde skilja sig åt beroende på respondentens



bakgrund. Frågorna var strukturerade utifrån referensramen med uppsatsens syfte i åtanke. De följdfrågor som uppkom under intervjun ställdes spontant när ett förtydligande krävdes och finns inte med i intervjumallarna. Respondenten gavs tillfälle att utveckla sitt svar när denne tyckte att det behövdes.

2.6.2 Sekundärdata

Förutom att vi använt primärdata från vår fallstudie, har vi även använt sekundärdata. Exempel på sådana sekundärdata är informationsmaterial om respektive verksamhet i form av trycksaker, till exempel årsredovisningsinformation samt webbplatsen för respektive bolag. Efter genomförda intervjuer med respondenterna granskades det inhämtade materialet. I samband med bearbetning av materialet upptäcktes att viss information var bristfällig eller saknades, därmed fick kompletteringar göras i form av telefonsamtal samt via e-postkorrespondens. Sammanställning av den empiriska informationen redovisas i kapitel fyra.



3 Teoretisk referensram

I detta kapitel används delar av förändringsteori, nyinstitutionell teori och legitimitetsteori. Endast de delar av teorier som är relevanta för uppsatsen behandlas i den teoretiska referensramen. Dessa teorier utgör antaganden som kan vara till grund för implementeringsproblematiken av IFRS/IAS vilket uppsatsen redogör för.

3.1 Varför implementering av IFRS/IAS?

Den största orsaken till implementeringen av IFRS/IAS är strävan att uppnå bättre transparens i de finansiella rapporterna.²⁰ Undersökningar visar att skandaler (Ex: Enron, Worldcom och Skandia) har skadat förtroendet för den finansiella rapporteringen, vilket gör att behovet av större transparens i redovisningen har ökat.

IASB arbetar för att skapa en harmonisering av redovisningsprinciper världen över för att säkerställa större insyn i företagens redovisningar.²¹ Redovisningarna ska på ett enkelt sätt kunna jämföras för att trygga den inre EU-markanden.²² IASB har en särskild kommitté, International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) som behandlar tillämpningsfrågor och ger uttalanden om tolkning.²³ Organisationen är en ideell stiftelse där representanter från hela världen medverkar. Den finansieras främst genom donationer från stora multinationella företag och börserna.²⁴ Deras främsta målsättning är att skapa globala redovisningsnormer genom att publicera redovisningsnormerna International Financial Reporting Standards (IFRS), och de tidigare International Accounting Standards (IAS), samt verka för internationell harmonisering av redovisningsnormer.²⁵ EU antog mars 2002 förslaget om att alla börsnoterade bolag inom unionen ska tillämpa internationella redovisningsstandarder i sina finansiella rapporter för koncernredovisning från och med 1 januari, 2005.²⁶

²⁰ SOU 2004:47. Sid. 14-15

²¹ www.iasb.org 051120

²² Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005. Sid. 29

²³ www.iasb.org 051120

²⁴ www.iasb.org 051120

²⁵ Rimmel, Gunnar Stencil Internationell redovisning 2005. Sid.7

²⁶ Svanberg, Sven-Åke 2003. Att tänka på inför övergången till International Financial Reporting Standards Balans Nr: 10



3.2 Nationella skillnader mellan Polen och Sverige

Nationella skillnader kan ligga till grund för att redovisningen i olika länder skiljer sig åt. Vi begränsar oss till följande nedanstående faktorer, som vi tycker är av betydelse för vår studie:

Koppling mellan skatt och redovisning

Redovisningen kan skilja sig åt beroende på om den framställs först och främst för skatteunderlag eller för att redovisa bolagets finansiella ställning och utveckling gentemot sina finansiärer och intressenter. I Sverige råder ett starkt samband, såväl materiellt som formellt mellan företagets redovisning och beskattning. Detta innebär att redovisningen utan större korrigeringar ska kunna ligga till grund för beskattningen.²⁷ Det materiella sambandet består i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skatteskyldiges bokföring. Det formella sambandet tar sig uttryck i att skattelagstiftningen anger anvisningar och regler för bland annat avdrag, värdering av räkenskaperna som vid taxeringen godtas skattemässigt. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen.²⁸ I Polen förekommer ett oberoende mellan redovisning och beskattning.²⁹ Detta innebär att redovisning måste innehålla stora korrigeringar för att vara underlag för beskattningen. Det kan förekomma stora skillnader i sambandet mellan beskattning och redovisning i olika länder även inom EU. Detta kan leda till att redovisningsproblem förekommer när koppling mellan skatt och redovisning är åtskilda.

Redovisningsutvecklingen

De historiska skillnaderna inom redovisningen har länge varit stora mellan Sverige och Polen. Polen har under många år varit kommunistiskt styrt vilket har präglat redovisningspraxisen och hämmat utvecklingen av den nya redovisningen. När Polen återfick sin självständighet i början på 90-talet började anpassningen av redovisningen ske i en allt snabbare takt för att närma sig de västeuropeiska redovisningsnormerna. I Sverige däremot har utvecklingen av redovisningen inte stött på några politiska eller ekonomiska barriärer, vilket innebär att redovisningsutvecklingen inte har behövt skyndas på.³⁰ Redovisningsförändringar i olika länder behöver inte bero på den historiska utvecklingen utan kan även ärvas genom företagets sätt att lära nästa generation dess existerande rutiner, enligt Nelson och Winter.³¹

Kulturella skillnader

På grund av kulturella och språkliga skillnader kan redovisningsprinciperna tolkas olika i olika länder. Polska medborgare kan ta till sig förändringar på helt annat sätt än vad svenskar, på grund av karakteristiska nationella beteendemönster. En nation kan vara motvillig att ta till sig främmande redovisningsprinciper som kan skilja sig markant mot

²⁷ SOU 2003:71. Internationell redovisning i svenska företag. Sid. 79-84

²⁸ SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning. Sid. 61-71

²⁹ Rimmel, Gunnar. Föreläsning i avancerad externredovisning, 05.09.

³⁰ SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag. Sid. 79-84

³¹ Nelson, Richard & Sidney G. Winter 1982. Sid. 122-130



de inhemska redovisningsprinciperna. Detta kan leda till motstånd och att en försvarsmekanism uppstår i bolagen vilken medför implementeringsproblem. Översättningen är av stor betydelse. Det som presenteras på rätt sätt kommer att anammas av fler användare.³²

3.3 Förändringsteori

För att en organisation ska kunna överleva i längden måste den behärska alla typer av förändring. En framgångsrik förändring enligt Jacobsen och Thorsvik³³ är en förändring som skapar god överensstämmelse mellan å ena sidan organisationens struktur och kultur, å andra sidan dess uppgift och omvärld. Ofta är det omvärlden som framtvingar förändringar. Förändringarna sker ofta till följd av att val görs inom organisationen, vilket många gånger används som arbetssätt till förändringen.

Förändringar kan delas in i inkrementella eller strategiska. Den inkrementella förändringsprocessen bygger på små långsamma, glidande förändringar medan den strategiska förändringen sker fort och är rätt omfattande i sitt slag. Förändringar som benämns som proaktiva bygger på förväntningar och reaktiva när de bygger på reaktioner på händelser som har inträffat. Reaktiva förändringar delas i sin tur i strukturella och kulturella.³⁴

När förändringar ska planeras bör man beakta alla ovan nämnda dimensioner. Planerad förändring³⁵ förutsätter två väsentliga element. För det första måste organisationen ha ett relativt klart mål för vad den vill. För det andra förutsätter den relativt säker kunskap om tre centrala förhållanden:

- Behovet av förändring. Bolaget måste ha en relativt klar kunskap om vilka problem man har mött och vilka utmaningar man står inför i framtiden. Förändringen skall vara lösningen på sådana problem eller utmaningar.
- Olika åtgärder eller lösningar. Bolaget måste ha kunskap om vilka medel som kan användas för att lösa det problem som man står inför.
- Vilka effekter olika åtgärder har. Bolaget måste vara relativt säker på sambandet mellan de åtgärder man vidtar och de effekter som dessa leder till.

Exempelvis kan en ny lagstiftning och nya förutsättningar ställa anpassnings- eller förändringskrav på bolagen. För att dessa förändringar ska kunna implementeras behövs utarbetade rutiner. När bolag väljer rutiner och strategier för dessa ändamål gör man det utifrån uppfattningen om vad som är bäst i det specifika fallet för att minimera motståndet till förändringen inom organisationen. Den dominerande strategin vid implementering av förändringar i organisationer som befinner sig i tillväxtfas är

³² Czarniawska-Joerges, Barbara. Sid. 27-28

³³ Jacobsen, Dag Ingvar och Jan Thorsvik, 1998. Sid. 438

³⁴ Jacobsen, Dag Ingvar och Thorsvik Jan. 1998. Sid. 440-446

³⁵ Jacobsen, Dag Ingvar och Jan Thorsvik, 1998. Sid. 445-446



organisationsutveckling. Den inkrementella förändringen står i fokus och för att denna strategi ska kunna genomföras krävs det ett bra samarbete inom organisationen samt gott om tid. Den inkrementella strategin är försiktig. Förändringen ska här gå varsamt och lugnt, man tar ett steg i taget och skyndar inte på förändringen.

Scapens och Burns koncentrerar sig på att beskriva motståndet mot redovisningsförändringar och däri betraktar mening, legitimitet och makt. Författarna redogör för hur försök till redovisningsförändringar kan leda till motsättningar inom organisationen beroende på skillnader i det nya redovisningssystemet och de redan existerande reglerna och rutinerna. Förändringsprocessen som utmanar de redan existerande uppförandenormerna och sätten att tänka på, kan mötas av stort motstånd vilket kan äventyra förändringsprocessen.³⁶

Morgan instämmer med Scapens och Burns och menar att individer kan uppleva nya krav i samband med förändringar som inte stämmer överens med vad de tycker är förnuftigt eller genomförbart. Detta resulterar med stor sannolikhet i individers inaktivitet, handlingsförlamning och en tilltagande "lathet" inom organisationer³⁷.

"Organisationer är öppna system som kräver omsorgsfull ledning för att kunna tillfredställa och balansera inre behov och för att kunna anpassa sig efter förändringar i omgivningen."³⁸

3.3.1 Redovisningsförändringar och redovisningsrutiner

Scapens och Burns ställer sig frågande till varför vissa bolag kan introducera nya redovisningsregler, som inom snar framtid blir institutionaliserade och inbäddade i redovisningsregler och rutiner, medan andra bolag möter stort motstånd mot de nya rutinerna. Vid implementering av omfattande förändringar finns en risk att medarbetarna i bolaget misstolkar de gamla rutinerna som anpassas till de nya påtvingade redovisningsförändringarna. Författarna anser att svaret på frågan kunde ligga i graden av förståelsen av redovisning och organisationsrutiner. I synnerhet handlar det om de rutiner som stärker förståelsen av implementeringsbehovet i bolaget.

Nelson och Winter³⁹ belyser en annan aspekt inom redovisningsförändringar och beskriver hur redovisningsrutiner i bolaget kan ärvas genom företagens sätt att lära nästa generation dess befintliga rutiner. Även dagliga rutiner innehåller andra subrutiner som gör att sättet att fatta beslut grundar sig på gamla inarbetade rutiner och värderingar. Detta kan bli en källa till implementeringsproblem vid redovisningsförändringar.⁴⁰

³⁶ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-57

³⁷ Morgan, Gareth 1997. Sid. 324

³⁸ Morgan, Gareth. 1997. Sid. 53

³⁹ Nelson, Richard & Sidney G. Winter 1982. Sid. 122-130

⁴⁰ Scapens, Robert 2000, 1997. Sid. 16-25



Det är troligt att det nya redovisningssystemet inte kommer att stöta på några större problem om det nya implementerade redovisningssystemet överensstämmer inom ramen för redan existerande redovisningsrutiner och anses vara befogad av organisationen. Scapens och Burns menar att om en redovisningsförändring introduceras på ett framgångsrikt sätt så blir rutinerna inbäddade i organisationen och därmed blir dessa starkare. De har då möjlighet att underlätta snabbare förändring inom organisationen.

Enligt Scapens och Burns kan en fullständig information som avges för moderbolaget ge en bättre kontroll av dotterbolagens finansiella ställning och utveckling. Skillnader i förståelsen över redovisningskontrollen kan leda till en väsentlig skillnad mellan moderbolagets och dotterbolagets sätt att tänka i normer om vad som är negativt i implementeringen.⁴¹ Det polska dotterbolaget kan ses som en redovisningsenhet där redovisningsrapporter produceras för det svenska moderbolagets behov.

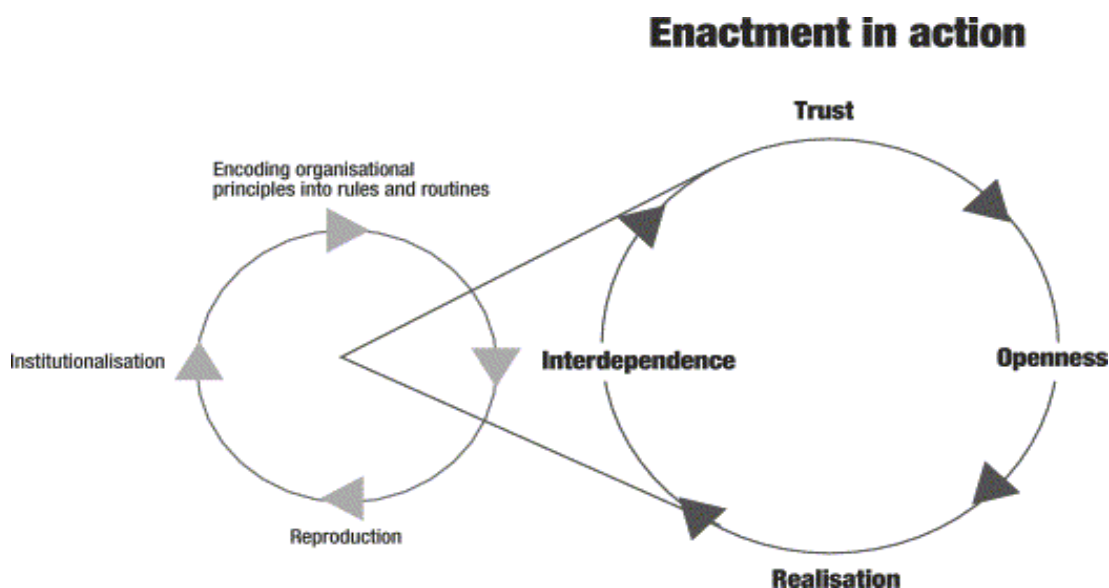
⁴¹ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid.55



3.3.2 Genomförandeprocessen

Scapens och Burns⁴² betonar betydelsen av regler, rutiner och vanor vid formandet av vardagsrutiner. Endast de principer som antas av bolag blir institutionaliserade. Inga-Lill Johansson och Gudrun Baldvinsdottir⁴³ studerade vikten av förtroendet i redovisningsförändringar och i fall stagnationsprocessen är beroende av förtroendet.

Identifierandet av de olika elementen i genomförandeprocess som illustreras i figur 1 gör det möjligt att förklara förtroendet för institutionaliseringsprocessen. Genomförandeprocessen är en värdefull samling av förtroendeskapaande element för redovisningsförändringar. Dessa förtroendeskapaande element består av kommunikation, värdighet, ökad effektivitet, kvalitet, kreativitet och ansvarstagande. Den verkställande processen närmar sig öppenhet och förtroende som karakteriseras av förståelse, uppriktighet och ärlig kommunikation. Om medarbetare tillåts att involvera sig personligen i förändringsprocessen, finns det en benägenhet att agera och uppfylla åtaganden även i känsliga och riskfyllda situationer. Handlingar genererar i sin tur ett ömsesidigt beroende i relationer inom organisationen. Åtaganden ger större förtroende och känsla av säkerhet hos medarbetarna som deltar i den pågående förtroendeskapaande processen. Även om förtroendet till genomförandeprocessen är fastställt, är den fortfarande beroende av utmärkande individer som drar igång processen, nämligen förtroendemän.⁴⁴



Figur: 1 Enactment in action⁴⁵

⁴² Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid.47-57

⁴³ Johansson, Inga-Lill & Gudrun Baldvinsdottir 2003. Sid. 8-11 och Gudrun Baldvinsdottir 2001. Sid. 20-44

⁴⁴ Johansson, Inga-Lill & Gudrun Baldvinsdottir 2003. Sid. 8-11

⁴⁵ Johansson, Inga-Lill & Gudrun Baldvinsdottir 2003. Sid. 10



3.3.3 Konflikt

Konflikter kan ha sitt ursprung i strukturella motstridigheter mellan nya redovisningssystem och de redan existerande reglerna och rutinerna. Enligt Scapens och Burns kan motståndet betraktas i termer av de individuella ledarnas ovilja till nya sätt att tänka och uppträda på. Ledningens ovilja kan vare sig påverkas av val eller implementeringssvårigheter utan helt enkelt bero på deras individuella ståndpunkt. Det kan vara betydligt lättare att introducera förändringar som inte direkt utmanar redan existerande regler och rutiner, där förändringarna kan anpassa sig efter nya förhållningssätt. Förändringar som står i konflikt med redan etablerade rutiner kommer med stor sannolikhet att blir mycket svårare att implementera.

Enligt Scapens och Burns⁴⁶ kan tre element av motstånd vid förändring av redovisningsrutiner urskiljas:

- Formellt och öppet motstånd på grund av konkurrerande intressen.
- Motstånd på grund av saknaden av kännedom och kunskap.
- Motstånd på grund av traditionellt tänkande och handlande uttryckta i befintliga rutiner och regler.

Effekten av de ovanstående typerna av motstånd i förändringarna inom redovisningen är troligen svåra att förutspå och kan i hög grad bero på institutionen inom den specifika organisationen. I den faktiska förändringsprocessen är det nödvändigt att titta på den specifika kontexten av organisationen och utforska dess institutionella ramar. Detta är speciellt nödvändigt i genomgripande granskningar av redan befintliga regler, rutiner inom organisationen, analyser av potentiella konflikter och utmaningar i förändringsprocessen.⁴⁷

Luckett och Eggleton⁴⁸ lägger stor vikt vid återkopplingens betydelse vid implementeringen av ekonomistyrutiner och hur viktiga konsekvenser av beteenden som kan uppstå när återkoppling ges till organisationens medlemmar. Det är av betydelse att förstå miljö och organisation i vilken styrsystemet skall implementeras. Organisationer är oftast komplexa miljöer och individerna som verkar inom denna är i allmänhet inte en enhetlig grupp. Författarna anser att redovisningsrapporter syftar till att överlämna information om hur organisationen fungerar, alltså ge en återkoppling. Oftast ska rapporterna påvisa negativa avvikelser och därmed på så sätt ge upphov till negativ återkoppling som leder till konflikter.

Enligt Morgan⁴⁹ är det viktigt att ledare inom organisationer besitter kunskaper om hur påfrestningar vid implementering av IFRS/IAS ska hanteras även om ledarna är vänligt inställda till de nya internationella standarderna. Implementering av IFRS/IAS kan ses

⁴⁶ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 55

⁴⁷ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid.47-57

⁴⁸ Luckett, Peter F. & Ian R.C. Eggleton 1991. Sid. 371-394

⁴⁹ Morgan, Gareth 1997. Sid. 50-58



som ett hot mot den egna självbild som bolag har. Dotterbolagen kan känna sig hotade av de nya rutinerna vid rapporteringen som avges framförallt till moderbolaget. I fallet när nya redovisningsstandarders IFRS/IAS inte överensstämmer med redan befintliga värderingar kan det nya redovisningssystemet stöta på stort motstånd vid implementeringen i bolaget.⁵⁰

3.3.4 Användning av förändringsteori

Moder- och dotterbolag måste vara väl förberedda för att kunna driva igenom en stor förändring som implementeringen av IFRS/IAS. Under implementeringsprocessen av nya redovisningsstandarder kan bolagen stöta på konflikter och motstånd både från organisationen och dess medlemmar. Scapens och Burns menar att implementeringen av redovisningsförändring är grundad i åsikt och värderingar som infogades i redan existerande redovisningsrutiner.⁵¹ För att svenska moder- och polska dotterbolag inte ska hindras av problem vid implementeringen av IFRS/IAS krävs det att man på ett lyckosamt sätt förankrar och tydliggör de nya redovisningsrutinerna som medförts av implementeringen av IFRS/IAS som i grunden ska öka redovisningens transparens och tillförlitlighet.

Förändringsteorin kan användas till att förklara om det förekommer några implementeringsproblem vid införandet av IFRS/IAS i det svenska moderbolaget och det polska dotterbolaget samt hur förändringsprocessen av redovisningsrutiner påverkar redovisningen mellan dessa bolag.

3.4 Nyinstitutionell teori

Nyinstitutionalismen debatterar sättet att se på organisationer som är aktiva, målinriktade och har anpassningsbara sociala strukturer.⁵² Enligt Scott kan grundstolpar i Nyinstitutionalismen förklaras med kognitiva, normativa och regulativa begrepp.

”Institutions are composed of cultural - cognitive, normative and regulative elements, that, together with associated activities and resources, provide stability and meaning to social life”⁵³

Kognitiva regler syftar på sådana regler som tas för givna. Normativa regler är de normer som styr det sociala livet och inte minst rättigheter, skyldigheter och förväntningar på önskade beteende. Inte minst mål och medel som avses vara legitima för att uppnå målet betraktas vara normativa. Med begreppet regulativa avses institutioner som reglerar och begränsar beteenden genom normer och regler.⁵⁴

⁵⁰ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-61

⁵¹ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-61

⁵² Johansson, Roine 2002. Sid. 16-26 och 132-142

⁵³ Scott, Richard W. 2001. Sid. 48

⁵⁴ Scott, Richard W. 2001. Sid. 21-58, 62-66 och 151-179



När organisationers beteende påverkas av kulturella, sociala, ekonomiska och juridiska krav sägs det att omvärlden är institutionaliserad. Utformningen av de institutionaliserade reglerna uppkommer i samspel mellan människor och de får effekt på organisationernas formella och informella struktur. Meyer och Rowan⁵⁵ samt Berger och Luckmann⁵⁶ ansåg institutionaliseringen som en social process där individer får en gemensam uppfattning om den sociala verkligheten. Enskilda institutioner konstruerar en slags verklighet utifrån deras syn på omvärlden. Detta skapar en mening i institutionens tillvaro genom ramen för redan etablerade sätt att förhålla sig till omvärlden.

”Samtidigt kräver den institutionella världen legitimering, det vill säga sätt på vilken den kan förklaras och rättfärdigas.⁵⁷.. En institutionell värld upplevs alltså som en objektiv verklighet.”⁵⁸

Di Maggio och Powell⁵⁹ talar om isomorfism som är en strömning i nyinstitutionalismen. Isomorfism beskriver hur organisationer förhåller sig till omgivningen genom att efterlikna den. Författarna urskiljer tvingande, imiterande och normativa isomorfismer där nya normer och handlingsmönster institutionaliseras.

Vid tvingande isomorfism utsätts organisationer för formella och informella påtryckningar. Tvingande isomorfism medför effekter av de krav om anpassning som starkare organisationer som exempelvis stat, myndigheter och kreditgivare utsätter de svagare för. Organisationer kan även utsättas även för informella påtryckningar från andra bolag där ett beroendeförhållande förekommer. Ett sådant beteende kan vara påtvingat ett dotterbolag av dess moderbolag för att exempelvis redovisningen skall vara förenlig inom koncernen.

Institutionalisering behöver inte vara påtvingad utan kan förekomma på grund av till exempel osäkerhet. Imiterande isomorfism förekommer när organisationer försöker efterlikna den legitima och framgångsrika organisationen istället för att hitta egna lösningar vid osäkerhet. Imiterande beteende kan anses vara efterlevnad av allmänt accepterade normer. På sådant sätt kan osäkerheten reduceras så att även den svagare organisationen kan bli framgångsrik och erhålla legitimitet.

Normativ isomorfism har sin utgångspunkt i professionaliseringen där anställda försöker göra organisationerna enhetliga. Individerna inom en viss profession kännetecknas av de normer som förmedlas via just denna profession. Yrkesgrenar och intresseorganisationer försöker dessutom att förmedla och förstärka de angelägna normerna vilka sprids och blir allmänt etablerade såväl i organisationerna som bland

⁵⁵ Meyer, John & Brian Rowan 1977. Sid. 340-363

⁵⁶ Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 2003. Del 1. Kap. 1-3

⁵⁷ Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 2003. Sid. 73

⁵⁸ Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 2003. Sid. 76

⁵⁹ Di Maggio, Paul & Walter Powell 1983. Sid. 147-160



individerna. Ett exempel på normativ isomorfism kan vara normer som efterlevs av revisorer.

Vad som menas med institutionalisering är ett sätt att agera, tänka, värdera och skapa mening, vilka tas för givna och ses som självklara utan att ifrågasättas.⁶⁰ Di Maggio och Powell⁶¹ hävdar att institutionaliseringsprocesser kan fortsätta trots att inga belägg uppkommer, för att organisationernas effektivitet ökat som följd av det delaktiga handlingsättet.

”Although, rules, norms, and cultural beliefs are central ingredients of institutions, the concept must also encompass associated behaviour and material resources.”⁶²

3.4.1 Användning av nyinstitutionell teori

Den institutionella teorin kan användas till att förklara hur omgivningen influerar vid implementeringen av IFRS/IAS. I fallet med implementeringen av IFRS/IAS kan teorin således nyttjas till att klargöra hur de svenska moder- och de polska dotterbolagen påverkas av IFRS/IAS och vilka problem som har förekommit vid implementeringen. Vidare kan nyinstitutionell teori bidra till att klargöra om relationen mellan svenska moderbolag och polska dotterbolag har påverkats efter implementeringen av IFRS/IAS.

3.5 Legitimitetsteori

”Legitimacy is a conferred status and, therefore, always controlled by those outside the organization. As with the existence of social norms generally, legitimacy is known more readily when it is absent than when it is present. When activities of an organization are illegitimate, comments and attacks will occur... Legitimation is, probably, a retrospective process, in which verbal justifications are mustered to provide approval for the organization in question.”⁶³

Ljungdahl⁶⁴ urskiljar två sätt att se på legitimitet. Dels kan avsaknaden av legitimitet utlösa legitimerande handlingar för att erhålla den nödvändiga legitimiteten för bolaget. Dels kan bolag ta efter allmänt accepterade strukturer och procedurer. Genom att visa likformighet med de allmänt accepterade normer kan bolaget framstå som legitima. Legitimiteten hör ihop med sociala normer och värderingar och uppkommer med ett resultatrikt och framgångsrikt handlande som uppfattas som rätt och riktigt.⁶⁵ Lindbom

⁶⁰ Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 2003. Del 2. Kap.1 samt Meyer, John & Brian Rowan 1977. Sid. 340-363

⁶¹ Di Maggio, Paul & Walter Powell 1983. Sid. 147-160

⁶² Scott, Richard W 2001. Sid. 49

⁶³ Pfeffer, Jeffrey & Gerald Salancik 1978. Sid. 194

⁶⁴ Ljungdahl, Fredrik 1999. Sid. 39-47

⁶⁵ Lindblom 1994 refererad i Brown & Deegan 1998. Sid. 22-25



beskriver legitimitet som ett tillstånd vilket råder när en enhets värderingar stämmer överens med omgivningens gällande normer och värderingar.

Förvärvandet av resurser från organisationens omgivning går mycket smidigare när den är legitim.⁶⁶ Bolaget måste visa att det producerar resultat och är lönsamt annars tappar omgivningen intresset för den. Bolagets legitimitet är förenat med hur företagets intressenter uppfattar bolaget. Utan legitimitet från omvärlden kan bolaget få problem att införskaffa resurser från omgivningen exempelvis från framtida aktieägare. Legitimitet anses vara en viktig resurs för bolagen dock behövs den inte för bolagets överlevnad.

Implementeringen av IFRS/IAS kan anses vara ett sätt att erhålla legitimitet från omgivningen. Organisationer som exempelvis bolag måste lägga betydande arbete på relationen mellan organisationen och omgivningen oftast genom reklam, media, opinionsbildare och inte minst politiker.

3.5.1 Redovisningsstandarder IFRS/IAS som legitimitetsverktyg

Redovisningen måste användas för att kommunicera mellan aktörer. Med detta menas att det måste finnas en gemensam förståelse mellan aktörer. Redovisningen måste uppfattas som legitim och vara accepterad av aktörerna. Särskilt viktigt är detta i högt professionaliserade organisationer där professionernas arbete styrs av värderingar som inte har med ekonomiska överväganden att göra.⁶⁷

Svenska moder- och polska dotterbolag använder sig av samma redovisningsstandarder efter implementeringen av IFRS/IAS. Detta innebär att bolagen kan förbättra kommunikation och samarbete med varandra som kan försvaras av de juridiska, kulturella, historiska och redovisningsmässiga skillnaderna i dessa länder. Implementeringsprocessen och samordningen av redovisningsstandarderna kan uppfattas som verktygen att erhålla legitimiteten.

⁶⁶ Pfeffer, Jeffrey & Gerald Salancik 1978. Sid. 194-198

⁶⁷ Scapens, Robert & John Burns 2000. Sid. 47-56



3.5.2 Användning av legitimitetsteori

Legitimitetsteorin antyder att bolag väljer att implementera nya redovisningsstandarder som omgivningen rättfärdigar och uppfattar som rätt och riktigt för att på så sätt erhålla legitimitet från omvärlden som framförallt utgörs av dess betydelsefulla intressenter. För att intressenterna ska få förtroende för polska dotterbolag krävs det att man på ett lyckosamt sätt genomför implementeringen av IFRS/IAS för att öka redovisningens transparens och tillförlitlighet. Legitimitetsteorin kan användas till att förklara om svenska moder- och polska dotterbolag har erhållit legitimitet från omgivningen efter implementeringen av IFRS/IAS eller om den har förändrats. I fallet med implementeringen av IFRS/IAS kan moder- och dotterbolag tillkännage att man följer allmänna regler och på så sätt erhålla legitimitet från bland annat investerare.



4 Empiri

Till grund för empirikapitlet ligger en undersökning bestående av intervjuer med två börsnoterade svenska moderbolag och deras tre polska dotterbolag. Vi har även intervjuat revisorer som är en oberoende part och rådgivare för både moder- och dotterbolagen. Empirin är indelad på samma sätt som den teoretiska referensramen och intervjumallen. Innan redogörelsen av den inhämtade empirin ges, kommer en kort företagsbeskrivning.

4.1 SCANIA

SCANIA är världsledande tillverkare inom den tunga fordonsindustrin och finns representerat i ett hundratal länder, fördelat på 1000 lokala försäljnings- och 1500 serviceanläggningar. Dessutom har SCANIA egna finansbolag på 15 marknader. SCANIA:s största marknad är Europa, men även Syd- och Latinamerika samt Asien utgör en viktig marknad. Företaget har nästan 30 000 anställda.⁶⁸

SCANIA:s vision är att vara det ledande företaget i sin bransch genom att skapa bestående värden för sina kunder, anställda, aktieägare och övriga intressenter. SCANIA:s affärsidé är att erbjuda sina kunder fordon och tjänster av hög kvalitet för kvalificerade varu- och persontransporter på väg. SCANIA har tre huvudsakliga produktområden: lastbilar, bussar samt industri- och marinmotorer. Företaget har ett integrerat produktkoncept där man också erbjuder sina kunder; olika typer av service, såsom underhåll, leasing, finansiering och försäkring.⁶⁹

4.1.1 SCANIA Polska S.A.

SCANIA koncernen etablerade sig i Polen 1995 och bildade i Warszawa SCANIA Polska S.A. SCANIA Polska S.A. har fabriker i Slupsk där man koncentrerar sig på montering av tunga lastbilar samt busskarosser. SCANIA Finans Polska erbjuder finansiella lösningar och SCANIA Assistance erbjuder dygnetruntsservis. Dessa tre grenar bildar tillsammans SCANIA i Polen. Genom åren har SCANIA Polska S.A. lyckats få en betydande ställning i lastbilsbranschen. Idag är var femte lastbil i Polen köpt från SCANIA.⁷⁰

⁶⁸ SCANIA:s årsredovisning 2004

⁶⁹ www.scania.se

⁷⁰ www.scania.pl



4.2 NIBE Industrier

NIBE Industrier (se bilaga 4)⁷¹ är marknadsledande i norra Europa och en av de ledande tillverkarna i Europa av komponenter och system för elektrisk uppvärmning. NIBE Industrier bedriver verksamhet inom tre olika affärsområden; NIBE Element, NIBE Villavärme, NIBE Brasvärme.⁷² Varje affärsområde har sin operativa ledning som arbetar under eget resultatansvar. På koncernnivå samordnas finansiering, valutahantering, företagsförvärv, nyetableringar, ekonomistyrning, personalpolitik och andra övergripande policyfrågor.⁷³

Moderbolaget NIBE Industrier AB har sitt säte i Markaryd och är noterad på Stockholmsbörsens O-lista sedan 1997. Koncernen har totalt 3 755 anställda varav 1013 i Polen. NIBE:s koncern har ett brett kunnande inom utveckling, tillverkning och marknadsföring. Visionen är att vara ett värmeföretag i världsklass. Det bygger på att människor oavsett nationalitet, ålder, kön, plats, situation eller tidpunkt alltid ska uppleva NIBE som förstklassigt. NIBE Industris affärsidé är att förse bostäder med produkter för inomhuskomfort och uppvärmning av tappvatten. Sortimentet har successivt utvecklats från enklare produkter för uppvärmning till avancerade produkter för värme, ventilation, kyla och värmeåtervinning.⁷⁴

4.2.1 BIAWAR Sp. z.o.o.

BIAWAR ingår i koncernen NIBE Industrier (se bilaga 4). BIAWAR är marknadsledande på varmvattenberedare i Bialystok, Polen, och antalet anställda uppgår till 235 personer. Företaget har ett brett sortiment och ett starkt varumärke. År 2000 förvärvade NIBE AB 85,5% av aktierna i BIAWAR Sp. z.o.o. för att stärka BIAWAR position som marknadsledare på varmvattenberedare i Polen samt att bredda NIBE:s sortimentet. Genom förvärvet förstärks affärsområde NIBE Villavärms konkurrenskraft ytterligare.⁷⁵

4.2.2 Backer OBR

Backer OBR AB ingår i koncernen NIBE Industrier (se bilaga 4). Backer OBR startade i Polen 1991 och har sedan starten expanderat kraftigt. Motivet till detta har varit att utveckla rörelementförsäljningen på den polska marknaden samt att säkerställa tillgång till lågkostnadsproduktion. Backer är en komplett leverantör av komponenter och

⁷¹ NIBE Industriens har en komplex företagsstruktur och för läsarens förståelse bifogas en bilaga över NIBE koncernensstruktur.

⁷² NIBE Industriens årsredovisning 2005

⁷³ www.nibe.se

⁷⁴ www.nibe.se

⁷⁵ www.biawar.pl



system för elektrisk uppvärmning. Backers produkter säljs dels som komponenter till ett flertal branscher och används dels till egen produktion.⁷⁶

4.3 Utsagor från de svenska moderbolagen

Nedan redogör vi för utsagorna från moderbolagen där implementeringsproblematiken presenteras ur deras perspektiv. Därefter presenterar vi moderbolagens yttranden om dotterbolagens hantering av IFRS/IAS och vidare redogörs för redovisningseffekter orsakade av IFRS/IAS.

4.3.1 Intervjupersoner på moderbolagen

De intervjuade personerna från moderbolagen har det övergripande ansvaret för bland annat redovisning, budgetering och konsolidering inom koncernen. Intervjupersonen från NIBE Industrier har en lång erfarenhet som ekonom och har arbetat i nästan 30 år inom NIBE koncernen på olika nivåer. Båda respondenterna från SCANIA har arbetat inom företaget i cirka 5 år på olika nivåer. En av intervjupersonerna har arbetat på SCANIA sedan 2004 i den nuvarande positionen som Financial Controller för Customer Finance Operations medan den andra arbetar enbart med koncernredovisning och SCANIA:s dotterbolag. Dessa respondenter ska bidra till helhetsbilden av implementeringsprocessen utav IFRS/IAS, utifrån moderbolagens perspektiv.

4.3.2 Implementering

Både ekonomidirektören på NIBE och SCANIA:s ekonomiansvarige tycker att implementeringen av IFR/IAS har gått bra inom hela koncernen, inklusive dotterbolagen i Polen. Koncernen har gjort det de är skyldiga att göra enligt vad som föreskrivs för börsnoterade bolag, anser båda respondenterna. Bolagen har följt standarderna fullt ut så gott man har kunnat. SCANIA har valt en väg som innebär att de anställda har gjort en stor del av förarbetet själva. En del av implementeringen har varit ganska omfattande, med stora förändringar. Eftersom det har inneburit en hel del nya lösningar för koncernen har alla berörda medarbetare varit tvungna att sätta sig in i obligatoriska delar av IFRS/IAS. Även NIBE har genomfört interna utbildningar för att erhålla kunskap om IFRS/IAS. Arbetsbördan har troligen blivit större, men fördelen är att kompetensen bibehållits inom bolaget, jämfört med om konsulter anlitas för uppdraget. Utifrån detta perspektiv tycker den ansvarige på SCANIA att de har skött sig bra.

Implementeringen av nya redovisningsstandarder har inte resulterat i någon nytta enligt medarbetarna och därför har inställningen till förändringen inte varit entusiastisk,

⁷⁶ www.backer.se



förklarar NIBE:s ekonomidirektör. Det har snarare lett till fler arbetsuppgifter och högre administrationskostnader. Enligt SCANIA:s ekonomiansvarige har upplysningskravet ökat markant jämfört med årsredovisningarna för ett par år sedan. Dock har inte verksamheten blivit bättre i och med implementeringen av IFRS/IAS, enligt direktören på NIBE. Det har endast resulterat i att siffrorna använts på annat sätt än tidigare. Det är ”samma tal” men det skapar inte något finansiellt värde för företaget, anser ekonomidirektören på NIBE.

IFRS/IAS, ses av ekonomidirektören på NIBE, som ett sätt att lära vuxna individer att uppföra sig på ett etiskt sätt. Han menar på att det finns bolag där girigheten har tagit över, men dessa är bara en bråkdel av alla bolag inom näringslivet. IFRS/IAS tvingar alla bolag till implementering av standarder, vilket medför stora kostnader för bolagen. Konsekvensen av detta blir att lagstiftningen i många fall bestraffar även de oskyldiga. Han beskriver att om exempelvis 2 procent av bolagen begår fel, då bestraffas de resterande 98 procenten, vilket ekonomidirektören anser är orättvist. Dock har han förståelse för motiven bakom implementeringsbehoven av IFRS/IAS. Redovisningens transparens har inte förändrats för NIBE efter implementeringen av IFRS/IAS.

Respondenter från SCANIA för ett resonemang kring avskrivningen av goodwill och komponentavskrivningar vilket sågs som särskilt problematiska områden. Ekonomicheferna ser exempelvis komponentavskrivningar som orealistiska att följa upp i bolagen. Enligt respondenten får goodwill inte längre skrivas av när man visar ett positivt resultat, däremot vid det negativa resultatet ska goodwill skrivas av.⁷⁷ Detta är emot NIBE:s interna regler, dock måste man göra på detta sätt i enlighet med IFRS/IAS. Om man inte gör en avskrivning av goodwill så visar man ett högre rörelseresultat men det är inga pengar som skapas. Oavsett om det går bra eller dåligt för bolaget ska goodwill skrivas av enligt NIBE:s ekonomidirektör.

Försiktighetsprincipen⁷⁸ på NIBE har luckrats upp i och med implementeringen av IFRS/IAS, vilket räknas till en av nackdelarna med förändringen, enligt ekonomidirektören. Koncernen skulle aldrig ha redovisat så höga resultat om bolaget redovisade på det gamla viset. NIBE-koncernens resultat höjdes kraftigt på grund av IFRS/IAS, då bolaget inte längre kunde skriva av goodwill. Implementeringen av IFRS/IAS har även höjt SCANIA:s resultat, dock anses detta vara engångsföreteelse på grund av omräkningen från gamla värden till nya. Enligt SCANIA:s ekonomiansvarige uppstår ibland frågor i situationer då det införs ett nytt regelverk, vilket kräver att man sätter sig in i problematiken för att förstå reglerna utifrån krav som finns. Frågor av denna art har funnits vid implementeringen men kunnat klaras ut i samråd med dotterbolagen. Utöver detta så anser SCANIA:s ekonomiansvarige att det inte finns några redovisningsproblem i rapporteringen mellan Polen och Sverige.

⁷⁷ För korrekt tolkning och utförlig information om goodwill se ”Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005”. IAS 38. Sid. 553-577

⁷⁸ För korrekt tolkning och utförlig information om försiktighetsprincipen se ”Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005”. IASB Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. Sid. 9-26



4.3.3 Nyinstitutionalismen

NIBE anser att det inte går prata om positiv eller negativ förändring inom moderbolagen när IFRS/IAS implementerades, utan det anses vara påtvingat av EU. Moderbolagen tvingar i sin tur IFRS/IAS på sina dotterbolag. Implementeringen ses inte som en önskad förändring utan snarare som en påtvingad nödvändighet. Dotterbolagen måste redovisa på samma sätt som moderbolagen gör annars blir inte redovisningen tillförlitlig.

De nya normer och värderingar som implementerades i moderbolagen anses inte tillföra något värdeskapande för koncernen enligt respondenterna. En del av dessa förändringar som medfördes via IFRS/IAS upplevs i moderbolagen som meningslösa. Implementeringen uppfattas som en stor omstrukturering vilken skapar mer arbete men det åstadkommer ingenting, enligt NIBE:s ekonomidirektör. Ett exempel kan vara uppdelningen av fastigheter i; byggnadsstomme, fönster och dörrar, vilket upplevs som orealistiskt.

4.3.4 Legitimitet

Eftersom IFRS/IAS är en påtvingad lag så ges det ingen möjlighet att frånga implementeringen. Därmed anser SCANIA:s ekonomiansvarige att standarder kanske inte har ökat legitimiteten, utan snarare bibehållit den. Även i ekonomidirektörens ögon har omvärldens legitimitet gentemot moderbolaget inte ökat efter implementeringen av de internationella standarderna. Direktören på NIBE menar att aktiemarknaden är intresserade av hela koncernen som helhet, moderbolaget är endast en redovisningsenhet. Hur moderbolaget ser ut redovisningsmässigt är därför för omvärlden och börsen ointressant. NIBE har som moderbolag inte känt av att legitimiteten ökat i och med implementeringen av de nya internationella standarderna.

Implementeringen kommer förmodligen inte att bidra till ökad legitimitet för moderbolaget. Moderbolagen åläggs att göra vissa saker och det åstadkommes i koncernen oavsett hur det påverkar legitimiteten.

4.3.5 Moderbolagets utsagor om dotterbolagens hantering av IFRS/IAS

Dotterbolagen har implementerat IFRS/IAS enligt instruktioner från moderbolagen, förklarar ekonomicheferna vidare. Dotterbolagen har inte behövt utföra beräkningar för att få fram startvärdena beträffande exempelvis; anläggningstillgångar, lager, avskrivningar med mera, utan dessa har erhållits från moderbolagen. På så sätt behöver dotterbolagen bara rapportera in information som krävs enligt IFRS/IAS. Resultaten som rapporteras in efter implementeringen av IFRS/IAS har inte påverkats enligt respondenterna. Vad gäller dotterbolagens förberedelse inför IFRS/IAS implementeringen så finns det inom SCANIA koncernen ett lokalt ansvar som innebär att dotterbolagen är skyldiga att hålla sig uppdaterade om förändringar som sker



rörande redovisningsregler. Utifrån detta tycker den ekonomiansvarige att deras dotterbolag i Polen har varit väl förberedda.

Samtliga respondenter instämmer vidare att de inte har fått några indikationer från dotterbolagen, att större svårigheter förekom med fullföljningen av IFRS/IAS i dotterbolagens redovisning. NIBE:s ekonomidirektör har dock påpekat att moderbolaget inte frågat efter existerande problem utan hjälpt till att lösa problem vid behov. Moderbolaget och deras revisorer, bevakar och säkerställer uppföljningen av IFRS/IAS i dotterbolagen. Huvudrevisorn på moderbolaget skickar ett instruktionsbrev till de polska revisorerna innan de granskar dotterbolaget. NIBE har lagt ut sin ekonomimanual på Internet som kan användas av alla ekonomer i de polska dotterbolagen. Även SCANIA har särskilda kontaktpersoner på moderbolaget i Sverige som dotterbolagen kan kontakta vid oklarheter. SCANIA liksom NIBE har utarbetat en ekonomimanual på Internet och skickar även kontinuerligt nyhetsbrev till sina dotterbolag där redovisningsnyheter, förändringar och förklaringar tas upp.

Båda respondenterna tyckte att dotterbolagen har skött sig bra vid implementeringen av IFRS/IAS. Dotterbolagen lämnar in den nödvändiga rapporteringsinformation som IFRS/IAS kräver. NIBE:s polska dotterbolag utför rapporterna i enlighet med IFRS/IAS sedan hösten 2004. Om dotterbolagen inte redovisade enligt IFRS/IAS hade de inte kunnat lämna in de nödvändiga rapporterna till moderbolagen.

Det kan vara svårt att räkna upp några fördelar med implementeringen av IFRS/IAS, enligt NIBE:s ekonomidirektör. Implementeringen av IFRS/IAS har inte medfört några kortsiktiga fördelar enligt respondenterna från moderbolagen. Däremot kommer förmodligen internationella redovisningsstandards att bidra till bättre jämförbarhet mellan dotterbolag i olika länder. Relationen mellan de svenska moderbolagen och de polska dotterbolagen är goda. De kulturella och språkliga skillnaderna mellan bolagen har aldrig bidragit till väsentliga problem utan snarare betraktats som en positiv utmaning.

4.3.6 Redovisningseffekter i moderbolagen vid implementeringen av IFRS/IAS

De polska dotterbolagen är tvingade att följa moderbolagets redovisningsprinciper i enlighet med de regler som gäller för koncerner. Detta var alla respondenter överens om. Förändringar som genomfördes i de svenska moderbolagen fullföljdes även i de polska dotterbolagen. NIBE har noterat problem innan IFRS/IAS infördes, med bland annat avskrivningar av materiella tillgångar och skatteregler. För att lösa problemet har moderbolaget tvingat polska dotterbolag att redovisa enligt planmässiga avskrivningar. Skattemässiga avskrivningar fick dotterbolaget hantera enligt de polska reglerna. I dagens läge är det snarare valutakurser och valutavinster som ställer till problem på grund av att orealiserade kursförluster inte är avdragsgilla. Även upplysningskraven i årsredovisningen efter införandet av IFRS/IAS har ökat markant, enligt SCANIA:s



respondenter i synnerhet för IAS 39 Finansiella instrument. Vidare framhålls att IFRS/IAS inte medfört några tydliga för- eller nackdelar för SCANIA:s moderbolag.

De polska skattemässiga reglerna skiljer sig markant från IFRS/IAS och de företagsmässiga reglerna. Redovisningen i Polen har tidigare varit baserat på de skattemässiga reglerna. Därför har även årsredovisningsresultat från polska dotterbolag varit baserat på ett skattemässigt resultat istället för ett redovisningsmässigt. Polska dotterbolag har fler poster i sin redovisning som inte är avdragsgilla i polsk skattelagstiftning, enligt NIBE:s ekonomidirektör.

4.4 Utsagor från de polska dotterbolagen

Nedan redogör vi för utsagor från dotterbolagen där implementeringsproblematiken presenteras ur deras perspektiv. Därefter presenterar vi dotterbolagens yttranden om moderbolagens hantering av IFRS/IAS, vidare redogörs för redovisningseffekter orsakade av IFRS/IAS.

4.4.1 Intervjupersoner på dotterbolaget

De intervjuade personerna från dotterbolaget BIAWAR, BACKER och SCANIA Polska är alla ekonomidirektörer med det övergripande ansvaret för sitt respektive dotterbolag där bland annat rapportering till moderbolagen, prognoser, budgetsammanställning och uppföljning ingår. Intervjupersonen från BIAWAR har en lång erfarenhet av ekonomiarbete. Hon har arbetat på BIAWAR sedan bolaget bildades, 1992. Respondenten från BACKER OBR har tidigare arbetat som redovisningsansvarig i ett annat dotterbolag som även det hade ett svenskt moderbolag. Inom BACKER har hon arbetat sedan januari 2005. Den tredje intervjurespondenten från SCANIA har arbetat med ekonomi inom SCANIA i 11 år, varav 6 år i SCANIA:s dotterbolag i Tjeckien.

4.4.2 Implementering

På grund av att det ständigt införs nya rutiner, regler och krav på dotterbolagen från moderbolagens sida är det svårt för dotterbolagen att uttala sig om hur väl de har varit förberedda inför IFRS/IAS-förändringen. Enligt BIAWAR:s ekonomidirektör är organisationen och medarbetare i denna inte en enskild enhet, utan anpassas till ändrade omständigheter. BIAWAR ingår i en västeuropeisk koncern och har sedan länge varit tvingade att rapportera i enlighet med västeuropeiska standarder och regler. Även före implementeringen av IFRS/IAS genomförde dotterbolaget redovisningsförändringar med avsikt att anpassa redovisningen mot de mer internationella standarderna. BIAWAR följer moderbolagets redovisningspraxis, vilket innebär att bolaget har implementerat antagna förändringar av moderbolaget. Detta har medfört att



dotterbolagens övergång till IFRS/IAS har varit lättare. Responsen från omgivningen och koncernen har endast varit positiv.

Medarbetarna kan ställa sig både positivt och negativt till förändringarna men enligt direktören på BIAWAR mottas alla befogade förändringar positivt i deras organisation. IFRS/IAS har gjort årsredovisningsdata mer transparent. Respondenten anser att information och alla nyheter om standarder kanske är något försenade i Polen. BIAWAR:s ekonomidirektör anförde att Polens redovisningsutveckling inte är lika snabb som i västeuropeiska länder. De historiska och politiska förutsättningarna Polen har haft under en väldigt lång tid anses vara bakomliggande faktorer till långsam redovisningsutveckling. Enligt ekonomidirektören är Polen och de polska bolagen väl inställda och anpassar sig snabbt till de internationella standarderna. Direktören anser att polska bolag tar de internationella standarder på större allvar än många andra länder.

Förändringar är nödvändiga, utan dessa kan inte organisationen leva och utvecklas. Implementeringen av IFRS/IAS upplevs inte längre av BIAWAR och BACKER som problematisk. Dotterbolaget har alltid rapporterat i enlighet med ekonomihandboken man får från sitt moderbolag, NIBE Industrier. BACKER har dock fortfarande brister på vissa punkter inom organisationen, ett exempel är anläggningsregister. Bolaget håller på att komplettera sin dokumentation gällande nya inventarier och materiella anläggningstillgångar, vilket kräver en särskild dokumentering enligt IFRS/IAS. BACKER:s ekonomidirektör tycker inte att motivationen hos medarbetarna inom hela organisationen har påverkats. Det var endast ekonomiavdelningen som berördes av förändringarna och endast där arbetsbelastningen ökat. Förändringen innebär en stor omställning men det ses som en engångsinsats och kommer inte i längden innebära någon större belastning för medarbetarna. Inom organisationen ifrågasätter vi inte IFRS/IAS utan följer den oavsett om förändringen är positiv eller inte.

SCANIA var positivt och professionellt inställd till implementeringen av IFRS/IAS. Enligt ekonomidirektören kan varje förändring öka organisationens kunskap och medvetenhet. Moderbolaget har tillsatt en grupp som har ansvaret att hjälpa dotterbolaget med implementering av IFRS/IAS. Dotterbolaget började rapportera enligt IFRS/IAS till moderbolaget redan under hösten 2004. Detta för att kunna analysera och urskilja vilka effekter som de nya standarderna hade på dotterbolaget. På det sättet kunde avvikelser identifieras i god tid och lösningar applicerades snabbare. Implementering av de nya internationella standarderna har inte skapat motstånd eller konflikter inom bolaget. Ekonomidirektören ansåg att hela organisationen inte känt av förändringen utan den har endast berört ekonomiavdelningen, där övergången till IFRS/IAS var tidskrävande.

Kulturella och språkliga skillnader mellan dotterbolaget och moderbolaget har alltid funnits, enligt BIAWAR:s ekonomidirektör. Dessa skillnader har inte påverkats av implementeringen av IFRS/IAS standarden. Däremot anser hon inte att de har någon betydelse i deras arbete. Ett flertal medarbetare inom moderbolaget behärskar polska språket och man försöker ha en bra kommunikation mellan dotter- och moderbolaget, vilket bidrar till ökad förståelse för det andra bolagets kulturella skillnader.



Respondenten menar att skillnader snarare kan förena, de behöver inte åtskilja. Ekonomidirektören på BACKER känner inte att det finns några språkliga problem då koncernens språk är engelska. SCANIA förnekar inte att kulturella skillnader förekommer, dock ses de inte som ett stort problem inom bolaget.

4.4.3 Nyinstitutionalism

Samtliga respondenter anförde att implementeringen av IFRS/IAS är påtvingad av moderbolagen och medförde ökad arbetsinsats. Samtliga dotterbolag är positivt inställda till implementeringen av IFRS/IAS, vilken har sin grund i att förändringen ses som en höjning av kunskap och medvetenhet.

BIAWAR:s ekonomidirektör för ett resonemang om Polens inställning till IFRS/IAS, som är av betydelse för skattemässiga regler. Respondenten anser att Polen inte är tillräckligt väl förberedd inför övergången till IFRS/IAS, med tanke på exempelvis värderingar av tillgångar och reserver. Viktigt är dock att BIAWAR känner sig väl förberedd till den påtvingade förändringen. Övergången till IFRS/IAS kommer att ta längre tid i Polen eftersom polska börsnoterade bolag inte är tillräckligt förberedda för den typen av redovisningslösningar som orsakas av IFRS/IAS.

Enligt ekonomidirektören på BACKER är skatteverket i Polen inte intresserad av koncernredovisning som rapporteras till moderbolaget. Den polska rapporteringen görs alltid efter polska redovisnings- och skatteregler och är alltid avskilda från moderbolagets regler. Enligt alla respondenter finns det i Polen idag tre rapporteringskrav som ställs på de polska dotterbolagen:

- Ett skattemässigt.
- Ett redovisningsmässigt (PZR).
- Ett koncernmässigt (MSSF/MSR, alltså IFRS/IAS).

Problematiken ligger i att de polska skattereglerna ändras flera gånger per år. Ekonomidirektören från BACKER har fått indikationer på att skattereglerna går i motsatt riktning mot MSSF/MSR och PZR. Med tiden kommer skillnaderna att minska mellan MSSF/MSR och PZR enligt respondenten. På grund av de skilda reglerna kan en förlust i redovisningen visa vinst enligt skattereglerna, vilket kan vara problematisk och missvisande vid rapporterna till moderbolaget.

4.4.4 Legitimitet

Ekonomidirektören på BIAWAR anser att företagets legitimitet gentemot omvärlden är viktig. Förväntningarna från omgivningen är stora och ökar ständigt. Då BIAWAR revideras i enlighet med de internationella reglerna ställs det höga krav på tillförlitligheten i rapporteringarna. Även BACKER:s ekonomidirektör instämmer att legitimiteten från omvärlden är viktig. Aktieägarnas syn på bolagen betyder mycket för



bolagen, enligt båda respondenterna. Legitimiteten har även stor betydelse vid rekrytering av nya medarbetare, anser BACKER:s ekonomidirektör.

SCANIA rättar sig efter en så kallad Corporate Governance manual för att alla ska kunna hantera olika situationer på samma sätt. SCANIA:s varumärke anses vara det viktigaste för bolaget och hur det uppfattas av omgivningen, anförde ekonomidirektören. Moderbolaget försöker aktivt förankra företagets normer och värderingar för att kvalitetssäkra SCANIA:s företagsanda och på det sättet erhålla omgivningens legitimitet. Implementeringen av IFRS/IAS kan öka SCANIA:s legitimitet från omvärlden på grund av ökad transparens, jämförbarhet och det blir en kvalitetssäkring av bolagets redovisning samt den finansiella rapporteringen, enligt ekonomidirektören.

4.4.5 Dotterbolagens utsagor om moderbolagens hantering av IFRS/IAS

Dotterbolagen betonar att de inte har samma inblick i moderbolagets verksamhet som moderbolaget har i deras. Dotterbolagen har dock fått indikationer på att moderbolaget implementerat IFRS/IAS fullt ut. Dotterbolagen har varken känt av eller fått indikationer på att de svenska moderbolagen mött några problem vid implementeringen av IFRS/IAS. Däremot är dotterbolagen väl medvetna att moderbolag lagt ner mycket möda i förarbete med implementering av IFRS/IAS inom koncernen. De redovisningsrutiner som finns inom koncernen har varit till stor nytta för implementeringsprocessen i moderbolag, enligt dotterbolags respondenter. SCANIA:s moderbolag har tillsatt en grupp som har ansvaret att hjälpa sina dotterbolag med implementeringen av IFRS/IAS. Både NIBE Industrier och SCANIA har skapat en ekonomimanual som dotterbolagen ska rätta sig efter.

Relationerna mellan de svenska moderbolagen och de polska dotterbolagen är mycket goda, anförde samtliga respondenter från dotterbolagen. SCANIA:s ekonomidirektör tyckte att inträdet i EU har underlättat samarbete mellan svenska moder- och polska dotterbolag. Beskattningen av utländska arbetare och momsreglerna har blivit klarare och enklare för utländska bolag, enligt intervjupersonen.

Kulturella och språkliga skillnader mellan de svenska moder- och dess polska dotterbolaget har alltid funnits, enligt BIAWAR:s ekonomidirektör. Dessa har dock inte påverkat implementeringen av IFRS/IAS. SCANIA samtycker med BIAWAR, dock ses dessa skillnader inte som ett stort problem inom bolaget. SCANIA:s ekonomidirektör framför ändå att en del diskussioner beträffande förändringar förekommer. Bolaget har dock alltid klarat upp dessa inom organisationen. Ett flertal medarbetare inom NIBE:s moderbolag behärskar polska språket vilket enligt ekonomidirektören underlättar kommunikationen mellan moder- och dotterbolaget. På det sättet ökas moderbolagets förståelse för deras dotterbolag och de kulturella skillnader som finns. BIAWAR:s ekonomidirektör anser att skillnaderna snarare kan förena, än åtskilja. Ekonomidirektören på BACKER anser, i likhet med respondenten från BIAWAR, att det inte förekommer större språkliga problem då koncernens språk är främst engelska.



4.4.6 Redovisningseffekter i dotterbolagen vid implementering av IFRS/IAS

Ekonomidirektören på BIAWAR känner att det enda som varit problematiskt med implementeringen av IFRS/IAS är värderingen av tillgångarna. Det har inte uppstått några tveksamheter vad gäller andra värderingar. Implementeringen av IFRS/IAS skapar möjlighet att använda sig av lämpliga förfarande vid lösningar av vissa redovisningsproblem som kan uppstå vid exempelvis redovisningen av reserver, avsättningar och värderingar. Lösningar på problemen tas alltid i samråd med moderbolaget för att dessa lösningar ska vara likadana och inte avvika från koncernens.

Inom BACKER har diskussionen kretsat kring problematiken med komponentavskrivningar och särskilt avskrivningar av byggnader. De nya reglerna har medfört högre avskrivningar av anläggningstillgångar. Vidare framhölls dock att man kan se komponentavskrivningarna som positiva, där resultatet blir att olika delar av anläggningstillgångar värderas olika, vilket ger en mer rättvisande bild enligt respondenten.

Det råder skilda värderingsmått mellan polska redovisningsregler (PZR) och de befintliga koncernreglerna. BACKER är tvingad att rapportera vissa delar av redovisningen på olika sätt i enlighet med polsk praxis, skatteregler och koncernregler. Bland annat bokförs avskrivningar först i enlighet den polska redovisningspraxisen för att vid ett senare tillfälle justeras. Detta görs för att dotterbolagens redovisning ska stämma överens med koncernens oavsett de lokala kraven.

Direktören på BIAWAR tycker att det är svårt och uttala sig om implementeringen av IFRS/IAS har möjliggjort djupare analyser av deras finansiella ställning eller om den underlättar jämförelsen mellan olika nyckeltal. Hon anser ändå att de förbättrade analysmöjligheterna av reserver har ökat resultatets tillförlitlighet. Varje post analyseras noggrannare. Resultatet blir därmed mer realistiskt och avspeglar på ett bättre sätt bolagets finansiella ställning och utveckling. Det råder ingen tvekan hos ekonomidirektören om att detta kommer att hjälpa de framtida investerarna vid bedömningen av bolagens ställning.

SCANIA:s ekonomidirektör framförde att implementering av IFRS/IAS ledde till ett positivt resultat men att detta var en engångsföreteelse vid övergången. Detta berodde på värdering av anläggningstillgångar och leasingavgifter. Leasingobjektet betraktas nu som en tillgång som skrivs av. Tidigare kostnadsfördes leasingavgiften istället, vilket i sin tur belastade resultatet.



4.5 Utsagor från revisorerna

Nedan kommer vi att redogöra för revisorernas syn på implementeringsprocessen av IFRS/IAS i svenska moder- och polska dotterbolag. Vi vill påpeka att intervjurespondenterna, som representerar revisorns perspektiv, varken har inblick i räkenskaper eller reviderar de undersökta bolagen. Utsagor från revisorer kommer att ge oberoende syn på implementeringsprocessen av IFRS/IAS.

4.5.1 Intervjuade revisorer

Vi har genomfört två intervjuer som ska framlägga revisorsperspektiv på implementeringsprocessen av IFRS/IAS. En av revisorerna är auktoriserad revisor och delägare samt har arbetat på PWC i 23 år. Även den andra intervjupersonen är auktoriserad revisor och delägare i Ernst & Young, Polen. Båda respondenterna har stor erfarenhet av svenska moder- och polska dotterbolag och arbetar aktivt med nya IFRS/IAS.

4.5.2 Förändring

Revisorerna har fått uppfattningen att polska dotterbolag har uppträtt positivt och professionellt vid implementeringen av de internationella standarderna. Polska dotterbolag har varit väl införstådda med skälet för implementeringen av IFRS/IAS. Enligt revisorerna har förståelsen hos bolagen inför implementeringen varit stor och man har hanterat implementeringen på ett professionellt sätt. Alla bolag är väl medvetna om att detta är en påtvingad process och man har ställt sig positivt till denna.

Om bolag inom koncernen förklarar och upplyser varandra om befintliga skillnader i respektive länder kan missförstånd och problem undvikas vid redovisningen samt rapporteringen emellan dessa, enligt revisorerna. Detta ska först och främst utföras vid etableringen. När orsaker till missförstånd finns är det viktigt att lösa dessa inom koncernen så fort det är möjligt. En god kommunikation är en nödvändig faktor för att relationen mellan svenska moder- och polska dotterbolag ska fungera och utvecklas väl.

Implementeringen av IFRS/IAS har medfört stora krav på polska dotterbolag som måste rätta sig efter tre olika rättskällor; de skatterättsliga, redovisningsmässiga och internationella. Det är omöjligt för ett dotterbolag att inte rätta sig efter någon av rättskällorna. Om dotterbolag endast följer de skattemässiga reglerna kommer redovisningen inte stämma överens med de redovisningsmässiga (PZR) och de internationella reglerna (IFRS/IAS). Båda revisorerna ser behov av sammanläggning av de skatterättsliga och de redovisningsmässiga reglerna.



4.5.3 Nyinstitutionalism

Revisorerna anförde att implementeringen av de påtvingande IFRS/IAS har lett till en stor arbetsinsats i båda länderna. Det är väldigt individuellt om de nya reglerna har medfört några fördelar för bolagen. I vissa fall har implementering av IFRS/IAS inneburit vinster i andra fall förluster. Båda respondenterna anser att jämförbarheten mellan framförallt EU:s medlemsländer kommer att underlättats och kan räknas in som en tydlig fördel för både direkta som indirekta intressenter. Revisorerna anser att det är omöjligt att alla inom moder- och dotterbolag har lika stor förståelse för alla delar i IFRS/IAS. Det finns även en risk att polska dotterbolag har svårt att sära på IFRS/IAS och övriga koncernregler.

Intervjupersonerna är överens om att översättningssvårigheter av internationella redovisningsstandarder i moder- såväl dotterbolagen kan ses som en klar nackdel. Det handlar framförallt om tolkningsskillnader beträffande redovisningsstandarder som kan förekomma beroende på vem som utför översättningen och i vilket land detta sker. Revisorerna tycker att det är svårt att säkerställa hur välförstådda de nya redovisningsreglerna är i såväl moder- som dotterbolagen. De svenska moderbolagen har skyldighet att hjälpa sina dotterbolag att implementera de nya internationella redovisningsstandarderna som är bindande för både moder- och dotterbolag. Enligt båda respondenterna har moderbolagen ansträngt sig för att ta hand om sina polska dotterbolag under hela implementeringsprocessen av IFRS/IAS.

4.5.4 Legitimitet

Revisorerna anser att bolagen borde erhålla större legitimitet från omgivningen efter implementeringen av IFRS/IAS. Om det förhåller sig på det sättet är för tidigt att säga. Troligen kommer implementeringen av de internationella redovisningsstandarderna att ha en långsiktig effekt på jämförbarheten mellan bolagen, framförallt inom Europa. Implementeringen av IFRS/IAS kommer troligen att underlätta granskningen av finansiella rapporter och inte minst analysen av den finansiella informationen.



5 Analys

I analyskapitlet jämförs moder-, dotterbolags och revisorernas utsagor med den teoretiska ramen, som återfinns i teorikapitlet. Detta analyseras vidare för att kunna belysa implementeringsproblem och påverkan på redovisningen inom koncernen som besvarar uppsatsens syfte. Vi har valt att dela upp analysen i tre avsnitt. I avsnitt 5.1 analyserar vi hur de svenska moder- och de polska dotterbolag ställer sig till implementeringen av IFRS/IAS. Därefter redovisar vi för en analys av hur väl förberedda svenska moder- och polska dotterbolag är inför implementeringen till IFRS/IAS i avsnitt 5.2. Analyskapitlet avslutas med 5.3 där analyseras om, och hur implementering av IFRS/IAS påverkar redovisningen inom koncernen.

5.1 Hur ställer sig de svenska moder- och de polska dotterbolagen till implementeringen av IFRS/IAS?

Framgångsrika förändringar kan enligt Jacobsen och Thorsvik⁷⁹ skapa god överensstämmelse mellan bolagen på flera plan och öka förståelsen inom organisationer. Detta i sin tur kan leda till att organisationer växer. Vi instämmer med moder- och dotterbolag om att implementeringen av IFRS/IAS har varit en framgångsrik förändring. De internationella standarderna har implementeras fullt ut, vilket förmodligen kommer att bidra till koncernernas utveckling.

De svenska moderbolagen hade det övergripande ansvaret för att implementera och förbereda hela organisationen inför implementeringen av IFRS/IAS. Samtliga moderbolag bedömer att deras polska dotterbolag har uppfört sig korrekt och avgett de obligatoriska rapporter som IFRS/IAS kräver. Polska dotterbolag, som själva är positivt inställda till implementeringen av IFRS/IAS, har inte fått några indikationer på att deras moderbolag har stött på några större problem vid implementeringsprocessen av dessa internationella standarder. Den positiva inställningen hos dotterbolagen beror på att förändringen uppfattas som en höjning av kunskap och medvetenhet. Kunskapen om och på vilket sätt en implementeringsprocess ska hanteras är av stor betydelse, enligt Morgan.⁸⁰ Vi har fått indikationer på att moderbolag hade större kunskap om vad implementeringen av IFRS/IAS innebar än vad dotterbolag hade.

Vi anser att implementering av IFRS/IAS kan ses som en strategisk och planerad förändring. Implementeringen av IFRS/IAS var omfattande och genomfördes relativt snabbt, vilket instämmer med vad Jacobsen och Thorsvik⁸¹ definierar som en strategisk förändring. De svenska moder- och de polska dotterbolagen hade klara mål med implementeringen av IFRS/IAS. Därför kan denna förändring kallas för en planerad förändring i enlighet med Jacobsen och Thorsvik. De väl utarbetade redovisningsrutiner

⁷⁹ Jacobsen, Dag Ingvar och Jan Thorsvik, 1998. Sid. 438

⁸⁰ Morgan, Gareth 1997. Sid. 324

⁸¹ Jacobsen, Dag Ingvar och Jan Thorsvik, 1998. Sid. 445-446



som finns inom moderbolag har varit till stor nytta för implementeringsprocessen i såväl moder som dotterbolag, enligt revisorerna. Detta stämmer väl överens med att stadiga och utarbetade rutiner är ett nödvändigt element för att lyckas genomföra en redovisningsförändring, enligt Scapens och Burns & Johansson och Baldvinsdottir.⁸² Även vi håller med författarna beträffande vikten av rutiner i genomförandeprocessen vid redovisningsförändringar.

Enligt Jacobsen och Thorsvik⁸³ är förändringar allt som oftast framtvungade av omvärlden, inte minst IFRS/IAS. Vi håller med samtliga respondenter om att implementeringen av IFRS/IAS var en påtvingad och lagstadgad förändring. De internationella standarderna är tvingande och måste följas. Därför ställer sig moderbolagen varken positivt eller negativt till implementering av dessa. NIBE:s ekonomidirektör ställer sig tvivlande till att fördelarna överväger nackdelarna med IFRS/IAS. Trots detta tycker majoriteten av intervjupersonerna att bolagen har handlat professionellt under implementeringsprocessen. Dock finner vi risker med att bolagen ser den framtvungade förändringen som neutral. Detta kan påverka implementeringsprocessen på ett negativt sätt då entusiasmen som finns när en befogad förändring ska implementeras inom organisationen uteblir och implementeringsprocessen istället präglas av trögheten.

Implementeringen av IFRS/IAS kan enligt oss identifieras som tvingande isomorfism. Implementeringsprocessen av IFRS/IAS i de noterade bolagen är en påtvingad institutionaliseringsprocess och därför kan den inte ses som imiterande eller normativ isomorfism. Vi anser att implementeringsprocessen av nya redovisningsstandarders varken var motiverad av anställda eller av bolagens vilja att efterlikna de framgångsrika bolagen. Det förekom ett legitimt och rättslig anspråk att implementera dessa standarder för börsnoterade bolag. Det föreligger ett beroendeförhållande mellan svenska moder- och polska dotterbolag. Moderbolag påtvingas implementeringen av IFRS/IAS genom lagstiftning. Polska dotterbolag utsätts i sin tur av påtryckningar i form av koncernregler från sina svenska moderbolag. Samtliga respondenterna ansåg att moder- och dotterbolag blev utsatta för den tvingande förändringen, vilken medför krav om anpassning till vissa normer och värderingar som standarderna medför. Denna process kan ses som en institutionaliseringsprocess av organisationerna.

Enligt Di Maggio & Powell samt Berger & Luckmanns⁸⁴ synsätt kan moder- och dotterbolag ses som institutionaliserade. Detta kan identifieras genom att moderbolagen följer lagstiftningen och dotterbolagen följer angivna riktlinjer och regler från moderbolagen vid implementeringen av IFRS/IAS, utan att ifrågasätta dessa. De internationella standarderna kan ses som självklara och tas för givna av moder- och dotterbolag, enligt oss.

⁸² Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-57 och Johansson, Inga-Lill & Gudrun Baldvinsdottir 2003. Sid. 8-11

⁸³ Jacobsen, Dag Ingvar och Jan Thorsvik, 1998. Sid. 438-440

⁸⁴ Di Maggio, Paul & Walter Powell 1983. Sid. 147-160 och Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 2003. Sid. 73-76



Moderbolagen anser att implementeringen av de nya reglerna inte tillfört något värde för koncernen och ses som en onödig arbetsbelastning och kostnad. Utsagor från våra respondenter överensstämmer med Scapens och Burns⁸⁵ syn på redovisningsförändringar vilket kan leda till motsättningar inom bolaget, speciellt när själva förändringen inte ses som befogad. NIBE tycker att det blivit mindre försiktig i sina redovisningsrutiner efter implementeringen av IFRS/IAS. IFRS/IAS anses inte ökat transparensen i redovisningen för bolagets koncern, vilket var målet. Dock har inga konflikter och motsättningar uppstått i de undersökta bolagen, enligt respondenterna. Vi har fått indikationer att medarbetarna inom ett av moderbolagen varken var entusiastiska eller engagerade inför implementeringen av IFRS/IAS. Detta på grund av otillräcklig motivering till varför moderbolaget är tvunget att införa dessa omfattande förändringar. Vi anser att brist på information om förändringen påverkar medarbetarnas inställning till förändringen. Det finns dock en förståelse inom moderbolaget till varför enhetliga regler som IFRS/IAS behövs för samtliga börsnoterade bolag.

Enligt Di Maggio och Powell⁸⁶ kan institutionaliseringsprocesser fortsätta trots att inga belägg uppkommer för att organisationernas effektivitet ökar. Det råder delade meningar bland moder- och dotterbolag vilka fördelar implementeringen av IFRS/IAS har inneburit. Både moder- och dotterbolag följer dock normer och värderingar som är obligatoriska utan att ifrågasätta IFRS/IAS. Enstaka respondenter bland dotterbolagen uppfattar förändringen med dess nya normer och värderingar, som en nödvändighet för företagets utveckling och existens. Förändringen har först och främst inneburit en stor arbetsbelastning för ekonomiavdelningar, enligt samtliga bolag. Detta anses dock vara en engångsinsats. Moderbolagen har enligt vår mening visat sig vara ledare under implementeringsprocessen. Det underlättade i sin tur införandet av IFRS/IAS i dotterbolagen som behövde vägledning och riktlinjer.

Imitation av beteendemönster hos andra organisationer kan enligt Scapens och Burns⁸⁷ få de svagare bolagen att framstå som framgångsrika och därmed få omvärldens legitimitet. För att kunna behålla omvärldens intresse ställs höga krav på bolagen, deras verksamhet ska visa lönsamhet i annat fall förlorar bolaget sina intressenter. Det har framkommit i vår undersökning att legitimitet från omvärlden är mycket viktig för bolagen. Avsaknad av legitimitet kan resultera i minskat intresse från nuvarande och framtida aktieägare. Även revisorerna antydde att implementeringen av IFRS/IAS kan leda till ökad legitimitet från externa intressenter som finner de nya internationella redovisningsstandarderna som riktiga. Implementering av IFRS/IAS kan ses som ett verktyg att erhålla legitimitet, vilket underlättad processen, enligt oss.

⁸⁵ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-57

⁸⁶ Di Maggio, Paul & Walter Powell 1983. Sid. 147-160

⁸⁷ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-57



5.2 Hur väl förberedda är de svenska moder- och polska dotterbolag inför implementeringen av IFRS/IAS?

Moderbolagen tycker att de har förberett sig väl inför implementeringen. Berörda medarbetare har utbildats inom IFRS/IAS för att klara av övergången till de internationella standarderna. Förberedelserna har varit omfattande och resulterat i en del nya lösningar som exempelvis kvalitetssäkring av redovisning och de finansiella rapporterna. Även revisorerna håller med om att moder- och dotterbolag har klarat av implementeringen av IFRS/IAS på ett bra sätt. Vi har fått indikationer att de svenska moderbolagen varit väl upplysta om den kommande förändringen, vilket inneburit att moderbolagen börjat utföra finansiella rapporter enligt IFRS/IAS redan under hösten 2004. Dessa förberedelser utfördes för att identifiera skillnader och eventuella lösningar på uppkomna problem, innan övergången i januari 2005. Enligt oss har detta kvalitetssäkrat implementeringen av IFRS/IAS i moder- och dotterbolag.

Luckett och Eggleton⁸⁸ menar att organisationer och synnerligen koncerner innefattar komplexa miljöer. Medarbetarna inom dessa kan av naturliga skäl ha svårt att samarbeta mellan bolag. Att ha en enhetlig redovisning kräver stora insatser men är enligt vår mening på sikt nödvändig för koncernens överlevnad. Dotterbolagen har fått support och stöd från sina svenska moderbolag vilket underlättat implementeringen av de nya internationella standarderna. Moderbolagen har tagit fram en ekonomisk manual och utnämnt särskilda supportgrupper som ansvarar för korrekt implementering av IFRS/IAS inom hela koncernen. Samtliga respondenter anser att både moder- och dotterbolag i stort sätt följt instruktionerna/riktlinjer och infört standarderna fullt ut i redovisningen.

Att både moder- och dotterbolag använder sig av samma redovisningsstandarder efter implementeringen av IFRS/IAS anser vi underlättar jämförbarheten avsevärt vid sammanställningen av de finansiella rapporterna inom koncernen. Enligt vår uppfattning, leder en koordinering av standarderna inom EU till bättre kommunikation inom koncernen då många av de existerande kulturella eller historiska skillnaderna kommer att växa bort.

För att kunna få en klarhet hur svenska moderbolag och polska dotterbolag har kunnat förbereda sig på olika sätt inför implementeringen av IFRS/IAS bör man se närmare på hur redovisningsutvecklingen sett ut i dessa länder. Den historiska utvecklingen inom redovisningen har skapat stora skillnader mellan Sverige och Polen. Det finns dock åsikter bland respondenterna att Polens redovisningsutveckling inte är lika utvecklad som i västeuropeiska länder. Orsaken till detta, enligt oss, kan vara de historiska och politiska förutsättningarna Polen har haft under lång tid. Inträdet i EU och anpassningen till de internationella lagstiftningarna kommer dock med hög sannolikhet att påskynda utvecklingen av redovisning i Polen. Utvecklingen har gått trögt och långsamt vilket

⁸⁸ Luckett, Peter F. & Ian R.C. Eggleton 1991. Sid.371-394



kan liknas vid en inkrementell förändring som bygger på just små långsamma och glidande förändringar.

Revisorerna är eniga att det förekommer stora skillnader mellan den inhemska redovisningen i Polen och Sverige. Vidare påpekas vikten av att moderbolaget tillsammans med dotterbolaget trots allt löser de interna redovisningsskillnaderna. Ett bra samarbete och god kommunikation är nödvändig för att relationer mellan de svenska moderbolagen och de polska dotterbolagen ska stärkas och utvecklas.

Den svenska redovisningsutvecklingen har haft möjligheten att utvecklas snabbare enligt vår och revisorernas uppfattning, vilket har lett till att bolagen har kunnat förbereda sig tidigare inför implementeringen av IFRS/IAS. Enligt författarna Nelson och Winter⁸⁹ är inte enbart den historiska utvecklingen avgörande för hur snabba och omfattande redovisningsförändringarna är i olika länder. Med detta menas exempelvis att företagen kan överta framsteg i redovisningen från sitt moderbolag. Vi kan konstatera att de polska dotterbolag som är en del av de svenska koncernerna, har kunnat ta del av riktlinjer och anvisningar beträffande implementeringen av IFRS/IAS. På det sättet har dotterbolagen tagit del av redovisningsutvecklingen.

Implementeringen av IFRS/IAS har bidragit till ökade redovisningsproblem, enligt revisorerna. Vidare säger respondenterna att det är väldigt svårt för ett dotterbolag att vara uppdaterade på alla tre rättsliga områden; internationella (IFRS/IAS), redovisningsmässiga (PZR) och det skattemässiga. De polska dotterbolagen måste rätta sig efter samtliga lagstiftningar för att uppfylla redovisningskraven. Om dotterbolagen är välförbereda eller inte inför implementeringen av IFRS/IAS beror till stor del på om dotterbolagen klarar av att hålla sig uppdaterade i både de skattemässiga reglerna, redovisningsmässiga (PZR) och IFRS/IAS. De inhemska skattemässiga reglerna skapar en del redovisningsproblem gentemot IFRS/IAS.

Enligt Scapens och Burns⁹⁰ är det nödvändigt att befintliga rutiner och regler är stabila nog för att klara av förändringsprocessen. Ständiga förändringar av redovisningsmässiga (PZR) och skattemässiga regler bidrar till att polska dotterbolag inte upplever att ännu en omställning, övergången till IFRS/IAS, är så påfrestande. De polska dotterbolagen är vana att ständigt anpassa sig efter nya krav och förändringar. Vi anser att den inställningen kan beror på att de polska bolagen är ständigt tvingade till anpassning av nya regelverk, inte minst efter inträdet till EU. Ständiga förändringar kan skapa förvirring i organisationerna. Med detta menar vi att det kan vara väldigt svårt att hålla sig uppdaterade inom samtliga rättsliga områden.

⁸⁹ Nelson, Richard & Sidney G. Winter 1982. Sid. 122-130

⁹⁰ Scapens, Robert W. & John Burns 2000. Sid. 47-57



5.3 Hur har implementeringen av IFRS/IAS påverkat redovisningen inom svenska moder- och deras polska dotterbolag?

Utifrån våra respondenters utsagor har vi fått indikationer på att det finns behov av att integrera de skatterättsliga och redovisningsmässiga reglerna. PZR och MSSF/MSR går i samma riktning och kommer troligtvis att vara snarlika i framtiden. Det kan skapa svårigheter för redovisningen inom koncernen. En del dotterbolag har klarat av implementeringen av IFRS/IAS på ett bra sätt, medan andra bolag brottas med att förena de inhemska regelverken med de internationella IFRS/IAS, enligt revisorerna.

Förändringar som genomfördes i svenska moderbolag fullföljdes även i polska dotterbolag, med tanke på att polska dotterbolag är tvingade att följa koncernens redovisningsprinciper. NIBE har noterat problem innan IFRS/IAS infördes, med bland annat avskrivningar av materiella tillgångar och skatteregler. De polska skattemässiga reglerna skiljer sig markant från IFRS/IAS och PZR. Redovisningen i Polen har tidigare i första hand varit baserat på de skattemässiga reglerna. Därför har även årsredovisningsresultat från polska dotterbolag varit baserade på ett skattemässigt resultat istället för ett redovisningsmässigt.

Avskrivningar av byggnader samt komponentavskrivningar⁹¹ har varit problematiska för BACKER, då de nya reglerna har medfört högre avskrivningar av anläggningstillgångar. Moderbolagen har bland annat tvingat in planmässiga avskrivningar i dotterbolagen för att ha enhetliga regler i koncernen. Skattemässiga avskrivningar fick dotterbolaget hantera enligt de polska reglerna. Vidare ser BACKER:s ekonomidirektör komponentavskrivningarna som positiva, där respektive delar av anläggningstillgångarna värderas olika. Komponentavskrivningar ger en mer rättvisande bild, enligt respondenten. NIBE:s ekonomidirektör delar dock inte dotterbolagens åsikt, utan tycker att det är omöjligt att värdera varje komponent för sig.

Värderingen av tillgångarna var det största problem som uppstått vid implementeringen av IFRS/IAS i BIAWAR. IFRS/IAS skapar möjlighet att använda sig av lämpliga förfaringsätt vid lösningar av redovisningsproblem som kan uppstå vid exempelvis reserver, avsättningar och värderingar. Det råder skilda värderingsmått mellan PZR och befintliga koncernregler. BACKER är tvingad att rapportera vissa delar av redovisningen på olika sätt i enlighet med polsk praxis, skatteregler och koncernregler. Bland annat bokförs avskrivningar först i enlighet den polska redovisningspraxisen för att vid ett senare tillfälle justeras. Detta görs för att dotterbolagens redovisning skall stämma överens med koncernens, oavsett de lokala avvikelserna.

SCANIA:s ekonomidirektör framförde att implementering av IFRS/IAS ledde till ett positivt resultat. Detta var dock en engångsföreteelse vid övergången till IFRS/IAS.

⁹¹ För korrekt tolkning och utförlig information om avskrivningar se ”Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005”. IAS 16. Sid. 265-284



Detta berodde på värdering av anläggningstillgångar och leasingavgifter. Leasingobjektet betraktas nu som en tillgång som skrivs av⁹². Den tidigare operationella leasingavgiften bokförs nu som finansiell istället.

Det är svårt och uttala sig om implementeringen av IFRS/IAS har möjliggjort djupare analyser av bolagens finansiella ställning eller om den underlättar jämförelsen mellan olika nyckeltal. Samtliga respondenter från dotterbolagen instämmer att de förbättrade analysmöjligheterna av reserver har ökat resultatets tillförlitlighet. Varje post analyseras noggrannare, därmed blir resultatet mer realistiskt och avspeglar på ett bättre sätt bolagets finansiella ställning. Det råder ingen tvekan att IFRS/IAS kommer hjälpa de framtida investerarna vid granskningen av bolagens ställning.

⁹² Den tidigare leasingavgiften motsvaras nu av en avskrivning vilket ger samma effekt i resultaträkningen. Däremot påverkas balansräkningen genom att det egna kapitalets storlek minskar i förhållande till skulderna. Den totala balansomslutningen ökar då leasingobjektet bokförs både som en tillgång och skuld. För en korrekt tolkning av leasing se ”Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005”. IAS 17. Sid. 285-303



6 Slutsatser

I det avslutande kapitlet besvaras uppsatsens syfte vilket är att belysa implementeringsproblematiken som har uppstått under arbetet med implementeringen av IFRS/IAS i svenska moder- och deras polska dotterbolag. Vi besvarar även om, och hur implementering av IFRS/IAS påverkar redovisningen inom koncernen. Vi anser att tillräckligt med underlag finns för att besvara uppsatsens syfte. Slutsatserna presenteras utifrån tre frågor som har varit behjälpliga under studiens gång. Värt att notera är att de undersökta bolagen skiljer sig i grunden gällande bransch och bolagens uppbyggnad.

6.1 Inställning till implementeringen av IFRS/IAS av svenska moder- och polska dotterbolag

Svenska moderbolag ställer sig varken positivt eller negativt till implementeringen av nya internationella redovisningsstandards. IFRS/IAS är bindande för börsnoterade bolag samt deras dotterbolag och därmed kan inte moderbolagen avstå från införandet av IFRS/IAS.

Enligt enstaka respondenter på moderbolag har implementeringen av IFRS/IAS inte tillfört något värde för moderbolaget, utan endast en stor arbetsinsats. Ett av moderbolagen anser sig blivit mindre försiktiga genom att koncernredovisningens resultat höjdes kraftigt sedan IFRS/IAS infördes. Standarderna syftar till att tillgodose bland annat det internationella näringslivets behov, dock har detta ännu inte upplevts av undersökta bolag. IFRS/IAS har inte ökat transparensen i redovisningen inom koncernen, vilket var avsikten. Detta ses som en negativ effekt som sänker intresset för implementeringsprocessen. Implementeringen av IFRS/IAS uppfattas av somliga som en bestraffning för skandalerna som inträffade inom storbolagen (Ex: Scandia och Enron). Skandalerna kan inte förhindras genom införande av IFRS/IAS, det handlar i grund och botten om individernas värderingar, enligt enstaka respondenter.

Polska dotterbolag ställer sig positiva till implementeringen av IFRS/IAS trots att denna lagstiftning är ofrånkomlig. Förändringen upplevs som en nödvändighet för organisationernas utveckling och existens. Implementeringen av nya internationella standarder ses av dotterbolagen som en god förutsättning för att främja företagsutveckling och koordinering av de internationella reglerna. Redovisningsjämförelsen mellan länderna kommer att bli lättare och mer transparent, enligt dotterbolagen. Inte minst relationerna mellan moder- och dotterbolag påverkas positivt och förenar koncernen.

Både moder- och dotterbolagen har implementerat IFRS/IAS vilket innebär att de har uppfyllt de bindande kraven för börsnoterade bolag. Revisorerna och bolagen är överens om att implementeringsprocessen utfördes väl, dock krävde processen en stor arbetsinsats från både moder- och dotterbolag. Revisorerna tycker att dotterbolagen förmodligen har vag förståelse om vad standarderna innebär. Dotterbolagen behöver



endast rätta sig efter koncernredovisningen och inte hålla isär IFRS/IAS och de svenska redovisningsmässiga reglerna.

6.2 Svenska moder- och polska dotterbolags förberedelse inför implementeringen av IFRS/IAS

Svenska moderbolag har lagt ner mycket arbete för att kunna implementera IFRS/IAS i alla berörda delar av organisationen. Polska dotterbolag har inte fått några indikationer att moderbolagen brottats med några implementeringssvårigheter. Revisorerna påpekar vikten av god förberedelse och lösningar av eventuella problem vid etableringen av koncernens verksamhet i nya länder. På det sättet kan bolagen undvika redovisningsproblem inom koncernen vid kommande förändringar, som exempelvis IFRS/IAS.

De svenska moderbolagen tycker att implementeringen av IFRS/IAS gick bra i deras polska dotterbolag. De polska dotterbolagen anser sig varit väl förberedda inför implementeringen av IFRS/IAS som genomfördes utan större problem tack vare gott samarbete och bra stöd från moderbolagen. Utan betydande assistans från moderbolagen skulle implementeringen inte kunnat genomföras på ett lyckat sätt, ansåg dotterbolagen.

Enligt revisorerna är det svårt att uttala sig om hur väl förberedda dotterbolagen var inför implementeringen till IFRS/IAS. Om dotterbolag har full förståelse för de nya standarderna är dock osäkert. Revisorerna betonar att det finns stora skillnader mellan IFRS/IAS, redovisnings- och skattemässiga regler. Revisorerna ser uttryckligen svårigheter för dotterbolag att följa tre olika förpliktande regelverk. Enligt oss kan efterföljning av dessa regelverk i redovisning och rapportering medföra differenser i koncernens räkenskaper.

6.3 IFRS/IAS påverkan på redovisningen inom svenska moder- och polska dotterbolag

Hantering av goodwill- och komponentavskrivningar⁹³ ses speciellt problematiska efter införandet av IFRS/IAS. Goodwill får inte längre skrivas av vid positiva resultat, istället ska denna avskrivning utföras när bolagen redovisar förlust enligt en av respondenterna. Hur IFRS/IAS hanterar goodwill strider mot interna regler för ett av moderbolagen, där avskrivningarna ska kunna göras oavsett om det går bra eller dåligt för bolaget. Vår mening är att respondenten har missuppfattat IAS 38 beträffande goodwill då avskrivningen enligt standarden ska göras på goodwill, däremot ska

⁹³ För en korrekt tolkning och utförlig information om goodwill och komponentavskrivningar se ”Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005”. IAS 38 Sid. 553- 577 och IAS 16 Sid. 265-284



nedskrivningsbehov prövas inför varje årsbokslut.⁹⁴ Implementeringsproblem vid IFRS/IAS kan även enligt oss ligga i misstolkningen av standarderna. Med implementeringen av standarderna har även upplysningskraven ökat. Redovisningen har inte blivit bättre efter implementeringen, enligt ett av moderbolagen. Komponentavskrivningarna är praktiskt taget omöjligt att hantera och följa upp i redovisningen. Hur bolagen praktiskt ska lösa frågan om komponentavskrivningar kommenteras inte i IFRS/IAS.

Enligt revisorerna kommer jämförelsen mellan EU:s medlemsländer att underlättas genom IFRS/IAS och med detta möjligheten att erhålla större legitimitet från omvärlden. Däremot anser revisorerna att svårigheterna med översättningarna av IFRS/IAS kan skapa problem för såväl moder- som dotterbolagen. De menar att tolkningsskillnader förekommer när IFRS/IAS översätts till olika språk inom EU:s medlemsländer. IFRS/IAS kommer förmodligen att bidra till fler problem än att lösa, enligt en av revisorerna. Dock har vi i vår studie inte uppmärksammat några översättningsproblem vid implementeringen av IFRS/IAS.

6.4 Implementeringsproblem vid införandet av IFRS/IAS

Studiens syfte är att belysa implementeringsproblematiken som har uppstått under arbetet med implementeringen av IFRS/IAS i svenska moderbolag och polska dotterbolag samt om, och hur implementering av IFRS/IAS påverkar redovisningen inom koncernen.

Enligt oss har inga tydliga implementeringsproblem uppmärksammats eftersom svenska moder- och polska dotterbolag anser sig vara väl förberedda till implementeringen av IFRS/IAS. Det framkommer i vår undersökning att samarbetet mellan svenska moder- och polska dotterbolag fungerar bra. Svenska moderbolag har upprättat riktlinjer som fullföljs av polska dotterbolag. Implementeringen av IFRS/IAS kan ses i svenska moder- och polska dotterbolag som tvingande isomorfism. Detta förekommer när organisationer utsätts för formella påtryckningar, i vårt fall IFRS/IAS. Moderbolagen påtvingas till implementeringen av IFRS/IAS genom EU-lagstiftningen. Polska dotterbolag utsätts i sin tur av påtryckningar från sina svenska moderbolag. Bolagen har accepterat dessa fullt ut och implementerat de internationella standarderna i sin organisation som helhet. Detta tack vare moderbolagens väl utarbetade redovisningsrutiner och regler före och efter implementeringen av IFRS/IAS inom respektive koncern. Vi anser att implementering av IFRS/IAS kan ses som en strategisk och planerad förändring som har varit omfattande och relativt snabb i sitt slag. Det förekom ett legitimt och rättslig anspråk att implementera dessa standarder inom börsnoterade bolag.

⁹⁴ Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005. IAS 38 Sid. 553-574



Varken svenska moder- eller polska dotterbolag har uppmärksammat några konflikter eller motstånd som uppstått i samband med implementeringen av IFRS/IAS. Några indikationer har inte framkommit på att kulturella eller språkliga skillnader bidragit till större problem för det svenska- och polska samarbetet. Tvärtom så kan nationella skillnader ses som en fördel och potentiell styrka, vilken kan utnyttjas i det framtida samarbetet.

Enskilda individer på moderbolagen uppfattar dock implementeringen av IFRS/IAS som en stor arbetsinsats vilket inte tillför något för bolagen. Detta har inte skapat entusiasm bland de anställda. Det förekommer enstaka och delade uppfattningar bland respondenterna om huruvida de tre åtskilda lagstiftningarna bidragit till problem vid implementeringen av IFRS/IAS.

De normer och värderingar vilka medförs av IFRS/IAS uppfattas som korrekta och accepteras öppet av omgivningen. Därför anser vi att IFRS/IAS inte medfört några implementeringsproblem. Vår studie indikerar att de bolag som har implementerat IFRS/IAS kan erhålla större legitimitet från omvärlden och därmed öka intresset kring verksamheten, vilket kan förse bolagen med resurser.

6.5 Förslag till fortsatta studier

Det möjligt att vår undersökning skulle ha gett annorlunda resultat, om vi hade valt att undersöka andra koncerner som inte ha varit etablerade lika länge på den polska marknaden som NIBE Industrier och SCANIA. Det finns även en möjlighet att slutsatserna skulle ha blivit annorlunda om vi istället valt att undersöka företag inom olika branscher och med annorlunda företagsstruktur. Detta leder oss till våra förslag till fortsatta studier. Det skulle ha varit intressant att undersöka företag som inte har varit etablerade på den polska marknaden lika länge som NIBE Industrier och SCANIA eller är verksamma inom andra branscher än de vi undersökt.

Vidare har vi förslag på att dels undersöka specifika IFRS/IAS var för sig i polskt börsnoterade bolag gentemot de svenskt börsnoterade dels att kartlägga vilka specifika problem bolagen brottades med. Slutligen kan en jämförande studie utföras om Skatteverkens synvinkel i respektive Sverige och Polen på implementeringsprocessen.



7 Källförteckning

7.1 Litteratur

- Abrahamsson, Bengt & Andersen Aarum 2000 (tredje upplagan)
Organisation - att beskriva och förstå organisationer. Daleka Grafiska AB, Malmö
- Andersen, Heine 1994
Vetenskapsteori och metodlära: en introduktion. Studentlitteratur, Lund.
- Baldvinsdottir, Gudrun Heidur 2001
Management Accounting and the Institutionalisation of Trust. BAS Handelshögskolan i Göteborg
- Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 2003 (andra upplagan)
Kunskaps sociologi - Hur individen uppfattar och formar sin sociala verklighet. Wahlström & Widstrand, Falun
- Befring, Edvard 1994
Forskningsmetodik och statistik. Studentlitteratur, Lund.
- Berger, Peter L. & Thomas Luckmann 1979
The social construction of reality – A treatise in the sociology of Knowledge. Garden City. New York
- Brunsson, Nils & Sten Jönsson 1979.
Beslut och handling: om politikens inflytande på politiken. Liber Förlag, Stockholm
- Czerniawska - Joerges, Barbara 1996
Translating organizational change. Walter de Gruyter, New York
- Denscombe, Martyn 2000
Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna. Studentlitteratur, Lund
- Holme, Idar Magne & Bernt Krohn Solvang 1997 (andra upplagan)
Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder. Studentlitteratur, Lund
- Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2005.
FAR förlag. Stockholm
- Jacobsen, Dag Ingvar 2002
Vad, hur och varför – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen. Studentlitteratur, Lund
- Jacobsen, Dag Ingvar & Jan Thorsvik 1998



Hur moderna organisation fungerar. Studentlitteratur. Lund

Johansson, Roine 2002

Nyinstitutionalismen inom organisationsanalysen. Studentlitteratur. Lund

Ljungdahl, Fredrik 1999

Utveckling av miljöredovisning I svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker. Lund University Press. Lund

Merriam, Sharan B 1994

Fallstudien som forskningsmetod. Studentlitteratur, Lund

Morgan, Gareth 1997

Organisationsmetaforer. Studentlitteratur. Lund

Nelson, Richard R. & Sidney G. Winter 1982

An Evolutionary Theory of Economic Change. Harvard College

Peill, Elina. 2000

Harmonization of Accounting Practices in the European Union. University of Vaasa, Vaasa.

Pfeffer, Jeffrey & Gerald Salancik 2003

The External Control of Organizations. A Resource Dependence Perspective. Stanford University Press

Phillips-Martinsson, Jean 1991. Andra upplaga

Swedes as others see them. Studentlitteratur Lund

Scott, Richard W 2001 (andra upplagan)

Institutions and Organizations. Sage Publications

Scott, Richard W 1998 (fjärde upplagan)

Organizations. Rational, Natural and Open Systems. Prentice Hall

Statens offentliga utredningar SOU 2003:71 Justitiedepartementet

Internationell redovisning i svenska företag. Betänkande av IAS - utredningen. Stockholm 2003

Statens offentliga utredningar SOU 1995:43 Justitiedepartementet

Sambandet Redovisning – Beskattning. Betänkande av Redovisningskommittén Stockholm 1995

Sverige Rikets Lag 2005



Tollgerdt-Andersson, Ingrid. 1996. Första upplaga
Svenskt ledarskap i Europa. Liber-Hermods. Malmö.

7.2 Artiklar

Brown, Noel & Craig Deegan 1998
The public disclosure of environmental performance information – a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting & Business Research*. Vol. 29 Issue 1

DiMaggio, Paul & Walter Powell 1983
The Iron Cage Revisited – Institutional Isomorphism and Collective Rationalism in Organisational Fields. *American Sociological Review*, volym 48, sid. 147-160

Elliott, Barry & Jamie Elliott 2002
Financial Accounting, reporting and analysis – International edition. Pearson Education Limited. England

Johansson, Inga-Lill & Gudrun Baldvinsdottir 2003
Accounting for trust some empirical evidence. Gothenburg

Lindblom, C. K. 1994
The implications of organisation legitimacy for corporate social performance and disclosure. New York

Lockett, Peter F. & Ian R.C. Eggleton 1991
Feedback and Management Accounting: A review of research into behavioural consequences. *Accounting, organization and society*. Vol.16 nr 4. Great Britain

Meyer, John & Brian Rowan 1977
Institutionalized Organizations: Formal Structures as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*.

Meyer, John & Richard Scott 1983
Organizational Environments – Ritual and Rationality. Sage Publications

Scapens, Robert W. & John Burns 2000
Towards an understanding of the nature and processes of management accounting change. Uppsala



7.3 Muntliga källor

Telefonintervjuer

Moderbolag:

Ekonomidirektör NIBE Industrier AB (moderbolag för NIBE BIAWAR Sp.z.o.o, Backer BHV och Backer-OBR), den 6 december 2005

Ekonomiansvarig för koncernredovisning, SCANIA (moderbolag till SCANIA Polska), den 13 december 2005

Financial Controller för Customer Finance Operations (moderbolag till SCANIA Polska), den 7 december 2005

Dotterbolag:

Ekonomichef NIBE BIAWAR (dotterbolag till NIBE Industrier AB), den 6 december 2005

Ekonomidirektör Backer-OBR Polska (dotterbolag till NIBE Industrier AB), den 12 december 2005

Ekonomidirektör SCANIA Polska SA (dotterbolag till SCANIA AB), den 14 december 2005

Revisorer:

Auktoriserad revisor PWC, den 6 december 2005 och den 8 december 2005

Auktoriserad revisor Ernst & Young Polen, den 5 december 2005

7.4 Webbplatser

www.backer.com.pl åtkomst 051208

www.backer-obr.pl åtkomst 051208

www.backer.se/nytt/sidor/marknad2.htm åtkomst 051208

www.ey.com/pl åtkomst 051112

www.hb.se åtkomst 051210

www.NE.se åtkomst 051115

www.nibe.se åtkomst 051208

www.rzeczpospolita.pl åtkomst 051108

www.pwc.se åtkomst 051204

www.scania.com åtkomst 051215

www.scania.se åtkomst 051215

www.scania.pl åtkomst 051215

7.5 Övrigt

NIBE Industriers Årsredovisning 2004

Scania:s Årsredovisning 2004



8 Bilagor

8.1 Bilaga 1 – Intervjumall, moderbolagen

Intervjumall för samtliga respondenter på moderbolagen

Respondentens bakgrund:

- Kan du kort beskriva dina arbetsuppgifter och dina befogenheter.
- Hur länge har du haft din nuvarande position?
- Vilken bakgrund har du vad gäller tidigare studier och arbetserfarenheter?

Förändringen

- Hur tycker du att moderbolaget skött sig vid implementeringen av IFRS/IAS?
- Har du märkt av några förändringar inom moderbolaget efter implementeringen av IFRS/IAS?
- Har du märkt av några konflikter eller motstånd mot implementeringen av IFRS/IAS inom moderbolaget?

Nyinstitutionalismen

- Hur har moderbolaget ställt sig till implementeringen av IFRS/IAS?
- Hur tror du att implementeringen av IFRS/IAS har påverkat moderbolaget?
- Har implementeringen av IFRS/IAS påverkat moderbolagets vinster/förluster?

Legitimiteten

- Anser du att legitimiteten från omvärlden är viktig i moderbolaget?
- Vad har implementeringen av IFRS/IAS haft för inverkan på motivationen hos medarbetarna?
- Anser du att implementeringen av IFRS/IAS kan bidra till ökad legitimiteten för moderbolaget?
- Anser du att omgivningens syn på moderbolaget har förändrats sedan implementeringen av IFRS/IAS?

Övergripande frågor:

- Hur ställer sig ert polska dotterbolag till implementeringen av IFRS/IAS?
- Hur väl förberedda var/är ert polska dotterbolag inför implementeringen till IFRS/IAS?
- Har implementeringen av IFRS/IAS medfört några fördelar för moderbolaget?
- Har implementeringen av IFRS/IAS medfört några nackdelar för moderbolaget?
- Vilka redovisningsproblem finns det mellan ett svenskt moderbolag och ett polskt dotterbolag efter implementeringen av IFRS/IAS?



8.2 Bilaga 2 – Intervjumall, dotterbolagen

Intervjumall för samtliga respondenter på dotterbolagen

Respondentens bakgrund:

- Kan Du kort beskriva ditt arbete och dina befogenheter.
- Hur länge har Du haft din nuvarande position?
- Vilken bakgrund har du vad gäller tidigare studier och arbetserfarenheter?

Förändringen

- Hur tycker du att dotterbolaget skött sig vid implementeringen av IFRS/IAS?
- Har du märkt av några förändringar inom dotterbolaget efter implementeringen av IFRS/IAS?
- Har du märkt av några konflikter eller motstånd mot implementeringen av IFRS/IAS inom moderbolaget?

Nyinstitutionalismen

- Hur har moderbolaget ställt sig till implementeringen av IFRS/IAS?
- Hur tror du att implementeringen av IFRS/IAS har påverkat moderbolaget?
- Har implementeringen av IFRS/IAS påverkat dotterbolagets vinster/förluster?

Legitimiteten

- Anser du att legitimiteten från omvärlden är viktig för dotterbolaget?
- Vilka effekter anser du har implementeringen av IFRS/IAS haft motivationen till att arbeta inom dotterbolaget?
- Anser du att implementeringen av IFRS/IAS kan bidra till den ökade legitimiteten för dotterbolaget?
- Har omgivningens syn på dotterbolaget förändrats sedan implementeringen av IFRS/IAS?

Övergripande frågor:

- Hur ställer sig polska dotterbolagen till implementeringen av IFRS/IAS?
- Hur väl förberedda var/är polska dotterbolagen inför implementeringen till IFRS/IAS?
- Har implementeringen av IFRS/IAS medfört några fördelar för dotterbolaget?
- Har implementeringen av IFRS/IAS medfört några nackdelar för dotterbolaget?
- Vilka redovisningsproblem finns det mellan ett svenskt moderbolag och ett polskt dotterbolag efter implementeringen av IFRS/IAS?



8.3 Bilaga 3 – Intervjumall, revisorerna

Intervjumall för samtliga revisorer

Respondentens bakgrund:

- Kan du kort beskriva ditt arbete och dina befogenheter.
- Hur länge har du haft din nuvarande position?
- Vilken bakgrund har du vad gäller tidigare studier och arbetserfarenheter?
- Vad har du för erfarenhet av svenska moder- och polska dotterbolag?

Förändringen

- Hur ställer sig svenska moder- och polska dotterbolag till implementeringen av IFRS/IAS?

Nyinstitutionalismen

- Hur väl förberedda var svenska moder- och polska dotterbolag inför implementeringen av IFRS/IAS?
- Har implementeringen av IFRS/IAS påverkat moder- eller dotterbolagens vinster/förluster?

Legitimiteten

- Anser du att implementeringen av IFRS/IAS kan bidra till ökad legitimiteten för moder- eller dotterbolagen?
- Anser du att omgivningens syn på moder- och dotterbolag har förändrats sedan implementeringen av IFRS/IAS?

Övergripande frågor:

- Har implementeringen av IFRS/IAS medfört några fördelar för moder- eller dotterbolaget?
- Har implementeringen av IFRS/IAS medfört några nackdelar för moder- eller dotterbolagen?
- Har de nya standarderna IFRS/IAS påverkat relation mellan moder- och dotterbolag?
- Vilka redovisningsproblem finns det mellan ett svenskt moderbolag och ett polskt dotterbolag efter implementeringen av IFRS/IAS?
- Anser du att implementeringen av IFRS/IAS kommer att minska dessa problem?



8.4 Bilaga 4 – Legal struktur i NIBE Industrier⁹⁵

NIBE Industrier AB			
NIBE AB (Sverige)	NIBE Systemtechnik GmbH (Tyskland)	NIBE BIAWAR Sp. z. o. o. (Polen)	NIBE Energietechnik B.V. (Nederländerna)
METRO THERM A/S (Danmark)	Höiax A/S (Norge)	KVM - CONHEAT A/S (Danmark)	METRO THERM AB (Sverige)
	OY METRO THERM AB (Finland)		
Northstar AS (Norge)	Nordpeis AS (Norge)	Northstar Poland Sp.z.o.o. (Polen)	
Backer BHV AB (Sverige)	Norske Backer A/S (Norge)	Backer OBR Sp. z.o.o. (Polen)	Eltop Praha s. r. o. (Tjeckien)
	Backer FER s.r.l. (Italien)	Backer ECZ. s. r. o (Tjeckien)	Danothem Electric A/S (Danmark)
	Backer-Facsa, S.L. (Spanien)	Oy Meyer Vastus AB (Finland)	
	Shel Holding Ltd (Storbritannien)		
	Sheated Heating Element Ltd (Storbritannien)	Shel NIBE Manufacturing Co Ltd (Kina)	
Calesco Foil AB (Sverige)	Norells Sweden AB (Sverige)		Calesco Foil Inc (USA)
	Norells Automotive Inc (USA)		
Loval Oy (Finland)			
JEVI A/S (Danmark)	Sinus-Jevi Electric Heating B.V. (Nederländerna)		
Svend A. Nielsen A/S (Danmark)			
Kaukora Oy (Finland)			
Focus Värme AB (Sverige)			
Oy Turun Lämpötekniikka (Finland)			

⁹⁵ www.nibe.se

