



Handelshögskolan
vid Göteborgs universitet

Företagsekonomiska institutionen
Redovisning och Finansiering
Vårterminen 2003

EVOLUTION ELLER REVOLUTION?

EN STUDIE AV KONVERTERINGEN TILL IFRS

Magisteruppsats i Företagsekonomi
Avdelningen för Redovisning och Finansiering

Handledare: Jan Marton

Författare:

Robert Albertson 790409

David Bjerhem 710330

Anders Rauschenbach 681123



FÖRORD

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Jan Marton för god hjälp med att få struktur på tankar och text. Tack också för fingertoppskänsla i sammansättningen av seminariegruppen.

Ett stort tack också till medlemmarna av vår seminariegrupp, bestående av skribenterna till de fem uppsatser nämnde Marton handledde under våren 2003. Utan era synpunkter och tips under arbetets gång hade uppsatsen säkerligen blivit ett belletristiskt skatbo med akademiska knutar av gordiska dimensioner. Ett särskilt tack till Alexandra som medelst exceptionella kunskaper i Microsoft Word gjort uppsatsen mycket vackrare.

Stora tack vill vi givetvis även rikta till intervjupersonerna på de i studien deltagande företagen. Tack för att ni tog er värdefull tid och för att ni verkligen försökte förmedla en heltäckande bild av situationen i era företag.

Ett lika stort tack till vår samarbetspartner Solberg för tillhandahållande av tysta rum med arbetsro, högtalartelefoner, datorer, inspelningsutrustning och utskriftsmöjligheter.

Vårt största tack går ändå till våra flickvänner som varit vänliga nog att ha överseende med långa arbetsdagar och regelbundna utläggningar om redovisningens förtrollade värld. Ett särskilt tack till Davids Karin som förmedlat värdefulla synpunkter inför färdigställandet av uppsatsen.

En solig dag i maj, 2003

Robert Albertson

David Bjerhem

Anders Rauschenbach



Begreppsförklaringar

BFL – Bokföringslagen

CFO – Chief Financial Officer (finanschef/finansdirektör)

Convergence – harmonisering

”De fyra stora”, ”The Big Four” – De fyra största globala revisionsbyråerna

Eget kapital – Utgörs av företagets nettotillgångar, d v s skillnaden mellan tillgångar och skulder.

ESOP – Employee Stock Option Plan (ersättning till anställda i form av optionsprogram och dylikt)

EU – Europeiska Unionen

FAR – Föreningen Auktoriserade Revisorer

GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (allmänt vedertagna redovisningsprinciper)

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

Operativ personal – Den del av de anställda som driver företagets verksamhet

Skuld – Ett befintligt åtagande för företaget till följd av inträffade händelser vilka förväntas föranleda ett utflöde från företaget av resurser som innebär ekonomiska fördelar

Säkringsredovisning – En transaktion vilken företag ingår för att säkra en framtida betalning/värdeförändring

Tillgång – En resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden

ÅRL – Årsredovisninglagen

ÖVRIGT

I uppsatsen återges citat med mera enligt följande:

- ”direkta citat”
- *termer* och *titlar*
- ”metaforer så att säga”



SAMMANFATTNING

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, avdelningen för Redovisning och Finansiering, Magisteruppsats, VT 2003

Författare: Robert Albertson, David Bjerhem och Anders Rauschenbach

Handledare: Jan Marton

Titel: Evolution eller revolution? – En studie av konverteringen till IFRS.

Bakgrund och problem

Redovisning kan liknas vid ett språk företag använder för att informera omvärlden om sin finansiella struktur och om vad de presterat under en viss period. En internationell standardisering av reglementet för redovisning står för dörren. Dessa nya regler kommer heta IFRS, International Financial Reporting Standards. Från och med 2005 skall svenska börsnoterade företag upprätta koncernredovisning enligt IFRS.

Syfte

Uppsatsen skrevs i samarbete med Solberg Kommunikation AB och syftar till att undersöka hur väl förberedda svenska verkstadsindustrikoncerner är inför den förestående implementeringen av IFRS och hur de avser att hantera kommunikationen av de effekter som följer härav.

Avgränsningar

De svenska företag som från och med 2005 omfattas av de nya IFRS-reglerna är alltså börsnoterade koncerner, varpå en naturlig avgränsning blev att studera dessa. En bransch som vi, tillsammans med vår samarbetspartner, ansåg vara intressant i sammanhanget är verkstadsindustrin då det är en ”klassisk” svensk bransch som är lätt att definiera.

Metod

Sju intervjuer har genomförts. Dessa har sedan i sin helhet transkriberats till skriftlig form samt kategoriserats efter uppsatsens tre grundfokus och analyserats i ljuset av den teoretiska referensramen.

Slutsatser

Företagen i vår undersökning visar upp en så skiftande grad av förberedelser inför IFRS-konverteringen att det är vanskligt att uttala sig om dem som grupp. Om vi ändå skall ge ett betyg blir det ett svagt G i ämnet. Företagen verkar vidare sakna en klar policy för hanteringen av kommunikationen och detta verkar i sin tur bero på att de antingen anser att konverteringen inte får särskilt stora effekter eller att de inte vet vilka effekter konverteringen över huvud taget får.

Förslag till fortsatt forskning

Jämförelser mellan olika branscher med avseende på uppsatsens tre grundfokus. Mer och djupare forskning på ämnet redovisning-kommunikation. Undersökning av graden av kunskap och förberedelse hos andra intressenter, exempelvis analytiker och investerare.



1 INLEDNING.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.2.1 Problemområden.....	3
1.2.2 Forskningsfråga.....	4
1.3 Syfte och tänkt bidrag.....	4
1.4 Avgränsningar.....	5
1.5 Uppsatsens fortsatta disposition.....	5
2 METOD.....	6
2.1 Undersökningsansats och tillvägagångssätt.....	6
2.2 Angreppssätt.....	7
2.3 Datainsamling.....	7
2.3.1 Intervjuer.....	7
2.3.2 Utformning av intervjuer.....	8
2.3.3 Urvalsstrategier.....	9
2.3.4 Hur analyseras intervjuerna?.....	10
2.4 Utvärdering.....	10
2.4.1 Reliabilitet och validitet.....	10
2.4.2 Källkritik.....	11
2.4.3 Generaliserbarhet.....	12
3 TEORI.....	13
3.1 Tidigare forskning.....	13
3.2 Redovisningsteori.....	14
3.2.1 Uppskjuten skatt.....	14
3.2.2 Finansiella instrument.....	15
3.2.3 Ersättningar till anställda.....	15
3.2.4 Goodwill.....	16
3.2.5 Disclosure.....	16
3.3 Förändringsteori.....	16
3.3.1 Omvärldens påverkan.....	16
3.3.2 Vilka delar av företagets verksamhet påverkas?.....	17
3.3.3 Olika strategier för att hantera förändring.....	18
3.4 Kommunikationsteori.....	19
3.4.1 Kommunikationsmodellen.....	19
3.4.2 Kommunikationsprocessen.....	20
4 FÖRETAGSBESKRIVNING.....	21
4.1 SinterCast.....	21
4.2 KMT – Karolin Machine Tool.....	21
4.3 FlexLink.....	21
4.4 Nibe.....	22
4.5 Alfa Laval.....	22
4.6 Munters.....	22
4.7 Cardo.....	22



5 EMPIRI	24
5.1 Förberedelser.....	24
5.1.1 Uppskjuten skatt.....	24
5.1.2 Finansiella instrument.....	24
5.1.3 Ersättningar till anställda	25
5.1.4 Goodwill	25
5.1.5 Disclosure	25
5.1.6 Allmänt om förberedelserna	25
5.2 Förändring.....	26
5.2.1 Omvärldens påverkan	26
5.2.2 Vilka delar av verksamheten påverkas?.....	26
5.2.3 Olika strategier för att hantera förändring	27
5.3 Kommunikation	28
5.3.1 Ekonomiska händelser, E-H.....	28
5.3.2 Informationskällan, I.....	28
5.3.3 Användare/Destination - tillförlitlighet mellan I och A/D.....	29
5.3.4 Rapporter/Rättvisande bild av E-H.....	30
6 ANALYS	31
6.1 Förberedelser.....	31
6.1.1 Vilka redovisningsposter kommer att påverkas mest?.....	31
6.1.2 Allmänt om förberedelserna	32
6.2 Förändring.....	32
6.2.1 Omvärldens påverkan	33
6.2.2 Vilka delar av verksamheten påverkas?.....	33
6.2.3 Olika strategier för att hantera förändring	34
6.3 Kommunikation	36
6.3.1 Ekonomiska händelser, E-H.....	36
6.3.2 Informationskällan, I.....	36
6.3.3 Användare/Destination – tillförlitlighet mellan I och A/D.....	37
6.3.4 Rapporter/Rättvisande bild av E-H.....	38
7 SLUTSATSER OCH FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	40
7.1 Slutsatser.....	40
7.2 Förslag till fortsatt forskning	42
KÄLLFÖRTECKNING.....	44

FIGUR 3.1 - Olika typer av förändring

FIGUR 3.2 - Kommunikationsmodellen

FIGUR 5.1 - Kommunikationsmodellen

FIGUR 6.1 - Olika typer av förändring

BILAGA 1 - Intervjuguide



1 INLEDNING

I det inledande kapitlet har vi för avsikt att introducera läsaren till problemområdet och ge en bakgrund till den valda problemställningen. Dessutom redogörs för syftet samt de avgränsningar som ansetts lämpliga för uppsatsen. För att få en bättre överblick har även uppsatsens fortsatta disposition upprättats i slutet av kapitlet.

1.1 Bakgrund

Är det sant att världen krymper?

Ja, i många avseenden gör den verkligen det. I takt med att informationstekniken förändras, utvecklas och förbättras kan man säga att på många sätt krymper världen. Aldrig förr har det gått att så snabbt, enkelt och billigt att kommunicera över gigantiska avstånd. Aldrig förr har så mycket information varit möjlig att distribuera till så många människor. Att nå ut med ett budskap till rätt destination vid rätt tidpunkt är både svårare och enklare än någonsin. Även om någon har något viktigt att förmedla riskerar budskapet att försvinna och drunkna i den strida ström av nyheter och meddelanden som mynnar ut i en ocean av fakta. Det är viktigt att välja rätt kanal och rätt språk. Redovisning kan sägas vara ett språk som företagen använder för att kommunicera med sin omvärld. Redovisning innebär information och kommunikation, menar Jan Buisman, ansvarig för IAS Services på revisionsbyrån PricewaterhouseCoopers (www.pwcglobal.com). Han menar vidare att för en långsiktig orientering om ett företags framtid, krävs att all information som ett bolag tar fram blir läst och använd. Naturligtvis är det då en fördel om företagen kan använda ett språk som är relevant och gemensamt för så många som möjligt – de når fler som får bättre förståelse.

Börsbolagens externa information har i stor utsträckning hittills styrts av producenterna, det vill säga bolagen och revisorerna, med utgångspunkt i ÅRL och BFL. I Sverige har också statsmakten påverkat i stor utsträckning. Staten, industrin och FAR bildade 1989 Redovisningsrådet med uppgift att utfärda redovisningsnormer för de publika, det vill säga framför allt de börsnoterade bolagen (Edenhammar & Hägg, 1997). Förändringens vindar blåser dock sedan ett tag på detta sedan länge relativt stabila område. I och med den förestående harmoniseringen av redovisningen mellan EU:s medlemsländer råder det ingen tvekan om att Sverige är inne i ett systemskifte på redovisningsområdet.

De huvudsakliga skälen till detta skifte är Sveriges medlemskap i EU samt värdepappersmarknadens kolossala tillväxt och internationalisering (Edenhammar & Hägg, 1997). Övergången till EU:s gemensamma marknad den första januari 1993 var enligt Alexander & Archer (1998) en milstolpe för redovisningen i Europa eftersom redovisningens praxis och principer är viktiga byggstenar i den gemensamma marknadens ekonomiska infrastruktur. Det blev nu även i ännu högre utsträckning önskvärt att kunna jämföra företag över nationsgränserna. Genom aktieägandets samtida popularisering och professionalisering har de publika företagens finansiella information utvecklats från en angelägenhet för ett mindre antal berörda specialister till en fråga av samtidigt intresse för ett större antal specialister och en bred allmänhet (Rydén, 1997). Europaparlamentet fattade i mars år 2002 beslut om att företag inom EU vars aktier eller andra värdepapper är noterade på börs eller annan marknadsplats



från och med år 2005 skall upprätta koncernredovisningen i enlighet med IAS/IFRS¹ (Axelman et al, 2003). Aktiemarknandens informationsbehov är den viktigaste utgångspunkten för normgivningen i IFRS (Edenhammar, 2002).

Det internationella intresset för en övergång till International Financial Reporting Standards (IFRS) är följaktligen stort och enligt en undersökning, GAAP Convergence 2002, som gjorts av de sex största revisionsbyråerna i världen; BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG samt PricewaterhouseCoopers, har arbetet med att införa ett globalt redovisningsspråk gjort stora framsteg. Över 90 procent av de 59 länderna som omfattades av undersökningen har för avsikt att införa IFRS. Enligt undersökningen har 72 procent av dessa länder tagit fram en policy för att nå målet, som i ett första stadium främst riktar sig mot börsnoterade bolag (www.lindebergs.se, 2003). Barry Barber, globalt ansvarig för revision inom Grant Thornton, säger att "*Årets undersökning visar att vi har gjort stora framsteg för att få ett gemensamt globalt språk för finansiell rapportering, detta gäller speciellt börsnoterade företag. Det är väldigt uppmuntrande att majoriteten av länderna har en agenda för övergången till IFRS, men trots de framsteg som gjorts visar undersökningen att hinder fortfarande återstår*" (ibid).

Svenska redovisningsregler för noterade företag stämmer överlag redan idag väl överens med IFRS. Anledningen till detta är att de flesta IFRS motsvaras av en rekommendation från Redovisningsrådet och i dessa anges också att de är analoga med IFRS. De skillnader som fortfarande finns är, med några undantag, betingade av ÅRL (Axelman et al, 2003, Edenhammar, 2002).

Vad är det då som försvårar övergången till IFRS? Nobes & Parker (1995) beskriver en rad områden förknippade med redovisning som orsakar skillnader mellan olika länders GAAP. Författarna identifierar härvid exempelvis följande områden som viktiga: vilka som fungerar som erhållare av kapital, rättssystemets påverkan samt beskattningen. Alexander och Archer (1998) påpekar att skillnader i olika nationers redovisning även är intimt sammanbundna med nationsspecifika allmänna idéer och praxis utanför själva redovisningen. Rimligtvis underlättar inte detta en harmonisering på området. GAAP Convergence 2002 visar vidare att i över hälften av länderna (51 procent) är det komplexiteten i de nya reglerna - särskilt de som gäller *finansiella instrument* och värderingar av tillgångar och skulder till verkliga värden - som anges som hinder. Nästan lika stor andel av de svarande anser att de nationella, skattemässigt motiverade redovisningssystemen utgör ett hinder. Även om möjligheten finns för EU:s medlemsländer att låta konverteringen till IFRS gälla alla juridiska personer har många valt att åtminstone till en början begränsa införandet av IFRS till att gälla endast börsnoterade företags koncernredovisning (www.lindebergs.se). Sverige är en av de stater som följer linjen med begränsad implementering av IFRS och således skall de svenska börsnoterade företagens koncernredovisning följa det nya regelverket IFRS från och med år 2005 (IAS/IFRS – påverkas controllerarbetet?, 2003).

¹ IAS, International Accounting Standards kommer att byta namn till IFRS, International Financial Reporting Standards. Fortsättningsvis benämns därför de nya redovisningsreglerna vid det nya namnet.



1.2 Problemdiskussion

Införandet av IFRS är alltså en omfattande process som kommer att få betydande konsekvenser på företags redovisning och deras kommunikation av denna. Utan tvivel kommer detta att innebära att höga krav ställs på en rad aktörer. Samtliga inblandade i processen, såväl producenter som mottagare av den förändrade externa redovisningen tvingas till en omställning, vilken kommer att medföra merarbete för desamma i mindre eller större utsträckning. Vad är det då för problem som kan uppstå som en följd av införandet av IFRS?

1.2.1 Problemområden

De områden där svenska rekommendationer eller utkast baserade på IFRS saknas, är främst där IFRS kräver eller tillåter värdering av verkligt värde. Exempelvis skall vissa *finansiella instrument* enligt IFRS redovisas till verkligt värde i balansräkningen och värdeförändringen skall redovisas löpande i resultaträkningen. I dagsläget är inte en dylik värdering tillåten enligt ÅRL, även om arbetet med att anpassa även ÅRL till de nya förutsättningarna har påbörjats. När arbetet med att förändra ÅRL är slutfört har den största kvarvarande skillnaden mellan svenska redovisningsregler och IFRS eliminerats (Axelman et al, 2003).

Axelmann et al (2003) menar vidare, vilket även Rippe (2001) betonar, att det börjar bli kort om tid för de företag som omfattas av kravet att tillämpa IFRS från 2005. Anledningen, menar författarna, är att det kommer att krävas ett omfattande arbete och att det är hög tid att om inte så redan har skett, redan nu påbörja förberedelsearbetet. För alla sifferuppgifter i redovisningen, fortsätter författarna, skall nämligen jämförelsetal för år 2004 lämnas. Det innebär således att ingående balanser för år 2004, alltså i praktiken utgående balanser år 2003 skall vara anpassade enligt IFRS. Författarna menar också att värderingen till verkligt värde representerar ett nytt synsätt som tillsammans med en mängd detaljändringar kan innebära tidsödande ändringar i företags interna data- och rapporteringssystem och även de anställdas kunskapsbehov.

För att underlätta för läsaren har vi valt tre grundfokus, tre olika stadier som uppstår vid införandet av IFRS. Inom samtliga dessa tre faser ingår en rad åtgärder som måste skötas på ett smidigt sätt för att en lyckad övergång till IFRS skall kunna bli verklighet. En grundlig genomgång av dessa områden krävs för att utveckla förståelse för såväl problematik som ställningstaganden i samband med ett projekt av denna omfattning.

Förberedelser

Berörda företag står inför att vidta en stor mängd förberedande åtgärder. Vilka och hur omfattande dessa blir beror i stor utsträckning på vilken verksamhet som bedrivs. Exempelvis kommer företag som har stora *goodwill*-poster eller är verksamma inom områden som involverar mycket användning av *finansiella instrument* att beröras mer än andra. För alla företag blir det viktigt att, i ett tidigt skede, identifiera vilka områden inom redovisningen som berörs av förändringen (www.pwcglobal.com). Det är alltså av signifikant betydelse att de medarbetare som ansvarar för denna identifiering är väl insatta i skillnaderna mellan IFRS och svensk redovisningspraxis.



Implementering/förändring

Implementeringen av IFRS, avseende själva förändringsarbetet, utgör även det ett problemområde i sig då det inte är helt självklart hur detta arbete skall utföras på ett optimalt sätt (Jönsson-Lundmark, 2002). Även anpassningen till de nya reglerna beror naturligtvis till stor del på hur företagets verksamhet och struktur ser ut – ”siffrorna” hos företag med stora poster som berörs av IFRS-implementeringen påverkas mer. Det är inte heller bara företagets redovisningsavdelningar som berörs utan det är av största vikt att IFRS-ansvariga medarbetare verkligen förstår vilka övriga delar av verksamheten som kommer att påverkas (Rippe, 2001).

Kommunikation

En stor del av förändringen i och med införandet av IFRS kan tillskrivas ökade krav på information (www.kpmg.se, www.pwcglobal.com). Detta bör rimligtvis leda till att företagen kommer att ställas inför frågan om hur tillkommande information skall kommuniceras ut till olika intressenter och hur kommunikationen av redovisningen hanteras i stort. Kommer informationen att delas upp i olika intressentspecifika delar? Kommer årsredovisningar och dylikt att svälla och bli än mer komplexa? Den svenska telecomkoncernen Ericsson har till exempel delat upp informationen i årsredovisningen gällande år 2002. Koncernen skickar ut en ”lightversion” till aktiespararna och de som vill ha mer uttömmande information får beställa detta separat (Ericsson, Årsredovisning 2002). Detta är ett sätt att handskas med problematiken inom kommunikationsområdet. Andra företag har säkert andra lösningar på denna problematik. Det kan också finnas de företag som möjligen inte uppmärksammat denna fråga eller som anser att den är av ringa betydelse, varpå de inte vidtagit några specifika åtgärder.

Efter att ha fått en inblick i bakgrunden till frågorna kring en implementering av IFRS, där olika källor antytt vikten av god förberedelse som medel för en friktionsfri konvertering, har vi formulerat vår forskningsfråga:

1.2.2 Forskningsfråga

Hur väl förberedda är svenska verkstadsindustrikoncerner inför en konvertering till IFRS, på vilket sätt handskas företagen med förändring och hur kommer dessa bolag hantera kommunikationen av de eventuella effekter som följer?

1.3 Syfte och tänkt bidrag

Uppsatsen skrevs i samarbete med Solberg Kommunikation AB och syftar till att undersöka hur väl förberedda svenska verkstadsindustrikoncerner är inför den förestående implementeringen av IFRS och hur de avser att hantera kommunikationen av de effekter som följer härav. Syftet är tänkt att uppfyllas genom att dels belysa företagets medvetenhet om skillnaden mellan nuvarande regler och IFRS, dels undersöka hur de hanterar förändring och dels utreda hur företagen hanterar kommunikationen av sin redovisning.

Uppsatsen är tänkt att bidra till bilden av hur verkligheten ser ut i koncernerna gällande hur långt de kommit i sina förberedelser av införandet av IFRS. Dessutom kartläggs hur delar av dessa företags externa kommunikation påverkas av de nya redovisningsreglerna. Syftet är även att bidra med användbar information till vår samarbetspartner Solberg Kommunikation AB gällande deras potentiella roll i företagets kommunikationsprocess.



1.4 Avgränsningar

Företag som från och med 2005 omfattas av de nya IFRS-reglerna är alltså börsnoterade koncerner, varpå en naturlig avgränsning blev att studera dessa. Vidare gjordes avgränsningar avseende vilka av dessa bolag som blev måltavla för studien. En bransch som vi, tillsammans med vår samarbetspartner, ansåg vara intressant i sammanhanget är verkstadsindustrin då det är en ”klassisk” svensk bransch som är lätt att definiera. Detta underlättade avgränsningen av vilka företag som borde studeras. Inom branschen finns dessutom en uppsjö av bolag med olika stor omsättning, olika balansomslutning samt olika antal anställda, varpå valet av företag skulle kunna ge en inblick i om storleken utgör en avgörande faktor när det gäller hur långt företagen kommit i sin planering för IFRS. Storlekens inverkan ses emellertid inte som en huvudfråga, som ställs emot teori och empiri utan ses snarare som information som kommer med ”på köpet” allteftersom syftet med studien uppfylls. Vi valde att bedöma storleken på företagen efter hur hög omsättning de hade. Emellertid valdes de största multinationella jättekoncernerna bort då dessa i många fall, om inte redan anpassat sig till IFRS, åtminstone i stor utsträckning förberett sig för konverteringen. En ytterligare orsak till att välja bort ”jättarna” var att flera av dem redan redovisade enligt US GAAP, troligen hade god vana att handskas med liknande frågeställningar och att övergången möjligen därför inte blir någon dramatisk fråga för dem.

Härmed föll valet istället på ”lite mer oförutsägbara” bolag, för att medverka i studien. Ansvar har fallit på SinterCast, FlexLink, KMT, Nibe, Munters, Cardo samt Alfa Laval, det vill säga bolag med liknande verksamheter men med lite olika förutsättningar när det gäller att ge sig i kast med IFRS-utmaningen. (Mer om företagen följer i kapitel 4, Företagsbeskrivning). I dessa företag valde vi sedan att avgränsa oss till att undersöka de poster i balans- och resultaträkning där konverteringen till IFRS får störst effekter. Sålunda avser vi att i de valda företagens årsredovisningar undersöka *uppskjuten skatt*, *finansiella instrument*, *goodwill* samt *ersättning till anställda* och utifrån dessa utveckla frågor och diskussionsområden. Vidare innebär IFRS ökade krav på tilläggsupplysningar (www.pwcglobal.com), vilket är direkt förknippat med företagets kommunikation med omvärlden. Denna aspekt är av högsta intresse för att uppfylla målet med denna studie och kommer således också att utredas närmare. (Definitioner och motiveringar till våra val följer i Kapitel 2, Metod.)

1.5 Uppsatsens fortsatta disposition

Uppsatsen disponeras över sju kapitel. I nästföljande kapitel, uppsatsen andra, redogörs för den metod som brukats för att uppfylla studiens syfte. I kapitel tre presenteras tidigare forskning följt av uppsatsens teoretiska referensram. Ramverket är uppdelat i tre, på varandra följande delar, som är studiens tre grundfokus; förberedelser, implementering/förändring och kommunikation. Kapitel fyra utgörs av korta företagspresentationer där vi försöker ge en inblick i storleken på företagen samt vilken typ av verksamhet de bedriver. I det femte kapitlet redogör vi för de empiriska resultat som följt av de utförda intervjuerna. I analysen, uppsatsens sjätte kapitel, utvärderas de empiriska resultaten och med grund i studiens syfte knyter vi an till den teoretiska referensramen. Såväl empiri- som analyskapitlet följer, i likhet med teorikapitlet studiens tre grundfokus. I det avslutande sjunde kapitlet lämnas en redogörelse för våra slutsatser tillsammans med egna reflektioner och förslag till fortsatt forskning.



2 METOD

Syftet med metodbeskrivningen är att göra det möjligt för läsaren att på egen hand bedöma de följande tolkningarna och resultatens rimlighet och generaliserbarhet (Patel och Davidson, 1998). Kapitlet inleds med en beskrivning av uppsatsens undersökningsansats och metodiska angreppssätt. Därefter följer redogörelse för insamlingsmetoder, genomförande och utformning av intervjuer, urvalsdiskussion, samt hur de genomförda intervjuerna har analyseras. Avslutningsvis utvärderas arbetet med diskussion kring begreppen validitet, reliabilitet samt källkritik. Till sist ges även ett utlåtande kring resultatens generaliserbarhet.

2.1 Undersökningsansats och tillvägagångssätt

Avsikten eller syftet med en undersökning kan enligt Andersen (1998) grupperas på sex olika sätt; beskrivande, explorativa/problemidentifierande, förklarande/förstående, diagnostiserande, problemlösande/normativa och interventionsorienterade. Med syftet för denna uppsats i minnet kan konstateras att denna studie egentligen är tvådelad och således omfattar två områden, IFRS respektive kommunikation. Detta innebär att även undersökningens inriktning är tvådelad. Nedan redogörs för de båda ansatser som är aktuella för denna uppsats.

Beskrivande undersökningar är enligt författaren tämligen varierande men har gemensamt att de syftar till att beskriva ett problem/process snarare än att förstå eller tolka detsamma/densamma. *Explorativa/problemidentifierande undersökningar* syftar till förberedelse för vidare forskning genom att inhämta så mycket kunskap som möjligt inom ett visst problemområde för att på så vis skapa förståelse, identifiera problem och eventuellt ge underlag till en mer detaljerad undersökningsplan.

För att ge en trygg grund att stå på måste först vilken påverkan IFRS får på företagens redovisning undersökas. I en undersökning genomförd 2002 av revisionsbyrån PricewaterhouseCoopers, intervjuades drygt 650 CFOs inom medlemsstaterna i EU angående införandet av IFRS. I den rapport undersökningen resulterade i identifierades de poster i redovisningen där konverteringen till IFRS får störst effekter. Undersökningen visade främst på fyra områden där respondenterna ansåg att skillnaderna mellan nuvarande redovisningspraxis och IFRS var störst, nämligen, som nämnts i avsnitt 1.4 Avgränsningar; *uppskjuten skatt, finansiella instrument, goodwill* samt *ersättningar till anställda* (2005 – Ready or not, 2002). *Disclosure*, tilläggsupplysningar, är också en del av företagens externredovisning som kommer att påverkas. IFRS är alltså kapitalmarknadsorienterade redovisningsnormer. Detta innebär mer detaljerade upplysningar och större transparens (Edenhammar, 2002).

Inom dessa områden kartlades sedan skillnader mellan IFRS och befintliga redovisningsregler med hjälp av granskning av såväl företagens förberedelser som deras uppfattningar kring själva implementeringen. Avsikten är härigenom att erhålla fakta kring de kriterier som företagen bör uppfylla för att problemen vid införandet av IFRS skall minimeras. Uppsatsen har således sin utgångspunkt i form av en beskrivande ansats då undersökningen enligt ovan syftar till att beskriva vad konverteringen till IFRS egentligen innebär för företagen i studien. Först när detta är gjort kan läsaren till fullo tillgodogöra sig hur företagen i undersökningen hanterar kommunikationen av de förändringar som följer av konverteringen till nya redovisningsregler. I detta skede skiftar undersökningen inriktning till att vara av mer



problemidentifierande (explorativ) karaktär. Förändringen av uppsatsens karaktär sker i anknytning till insamlandet av så mycket information som möjligt kring konverterings- och kommunikationsprocessen för att på så vis identifiera de eventuella problem som kan uppstå vid densamma.

Frågor kring uppskjuten skatt berör även koncernerna då deras utländska dotterbolags lokala regler kan komma att kräva IFRS-redovisning. Detta beror på att det, till viss del, är upp till varje land att bestämma på vilken "företagsnivå" IFRS skall appliceras. Dessutom uttalar 71 procent av de CFOs som ingick i rapporten nämnd tidigare i detta avsnitt, en önskan om att de företag som vill skall kunna tillämpa IFRS även i sina dotterbolag.

2.2 Angreppssätt

Kvalitativa undersökningar har för avsikt att beskriva och skapa förståelse för ett problem genom att undersöka och analysera data som inte kan uttryckas i sifferform. Kvantitativa undersökningar däremot drar huvudsakligen slutsatser utifrån mätvärden i form av siffror och statistik. Kvalitativt insamlad data möjliggör en djupare förståelse för problemet och sätter ofta detta i sitt sammanhang, vilket ger en klarare bild av de faktiska omständigheter som råder (Holme och Solvang, 1997). Med hänsyn tagen till undersökningsansatsen för denna uppsats har den kvalitativa metoden ansetts vara mest lämplig som grund för informationsinflödet. Dock blir en överblick av numeriska värden aktuell i samband med undersökningen av konverteringen till IFRS. Utvalda poster i de undersökta företagens årsredovisningar granskades härvid, men syftet var inte att genomföra digra sifferanalyser utan snarare att översiktligt belysa att IFRS skapar betydande förändringar – förändringar som måste kommuniceras ut till företagets intressenter.

2.3 Datainsamling

Material som redan finns att hämta innan studien påbörjas kallas sekundärdata. Då skribenten för en ny forskningsrapport gör sina egna undersökningar bland annat i form av intervjuer och enkäter, kallas dessa primärdata (Patel och Davidsson, 1998). Vi har i uppsatsen använt oss av sekundärdata i form av årsredovisningar samt webbsidor. Sökning på Internet resulterade främst i ämnesrelevanta artiklar via olika intressenters hemsidor. De databaser som främst använts för informationssökning är Gunda, AffärsData Artikelarkivet, AffärsData Företagsfakta, Business Source Premier samt FAR Komplet. Sökord som i första hand användes var "IAS", "IFRS", "förändring", "kommunikation", deras engelska motsvarigheter och ordkombinationer som exempelvis "redovisning + kommunikation". Även Stockholmsbörsens hemsida, www.stockholmsborsen.se och www.iasplus.com har använts i liknande syfte.

Då all information inte fanns att inhämta enligt ovanstående förfarande påbörjades planeringen för insamling av primärdata genom intervjuer. Upplägget har varit sådant att en besöksintervju och sex telefonintervjuer genomförts.

2.3.1 Intervjuer

Besöksintervju

För denna studie har en besöksintervju genomförts. Den personliga intervjun ger intervjuaren möjlighet att ha en god kontroll över vem som svarar på frågorna samt minimera risken för svarsbortfall. Nackdelarna med insamlingsmetoden är att kontrollen över miljön är begränsad, metoden kräver mycket tid för bearbetning av



insamlad fakta och respondenten har inte någon möjlighet att vara anonym för moderatorn (Lekvall och Wahlbin, 2001). Under besöksintervjun agerade en person huvudintervjuare och dennes uppgift bestod till största delen av att leda intervjuprocessen, medan en annan antecknade noggrant, funderade på och formulerade eventuella uppföljningsfrågor samt försökte uppfatta mer subtila delar av respondentens språk, såsom kroppsspråk et cetera. Intervjun spelades in med diktafon som hjälpmedel och transkriberades sedan i sin helhet till skriftlig form. Tiden för intervjun var cirka 40 minuter.

Telefonintervjuer

Datainsamlingen gjordes emellertid främst genom sex stycken telefonintervjuer. Fördelen med denna intervjuform jämfört med besöksintervjuer är att den är betydligt billigare och förhållandevis snabb, utan att för den skull förlora så mycket av den personliga intervjuens goda egenskaper (ibid). I likhet med besöksintervjun återfanns också vid telefonintervjuerna en person vid rodret (eller snarare vid högtalartelefonen) och det var således denne som främst ledde intervjuerna. Övriga två kompletterade med inlägg i form av uppföljningsfrågor. Den egentliga skillnaden mellan besöksintervjun och telefonintervjuerna var närmast avsaknaden av ögonkontakt med den tillfrågade. Härmed förlorades möjligheten att läsa av kroppsspråk et cetera, samt en viss del av det sociala förtroende som vanligen uppstår vid en omedelbar konfrontation med respondenten. Detta avhjälpes emellertid i viss mån genom telefonens högtalarfunktion som gav känslan av att en samtalsdiskussion fördes, snarare än att en stereotyp telefonintervju, med alla element noga planerade i förväg, genomfördes. Detta går inte att likställa med en besöksintervju men vi vill gärna tro att det hade en positiv inverkan på intervjuerna och att vi härigenom kom våra intervjuobjekt närmare. Något som definitivt följde av detta sätt att genomföra telefonintervjuerna var att frågor gällande oklarheter i samband med intervjuerna blev lättare att ställa. Samtliga intervjuer spelades in med diktafon och/eller minidiscspelare som hjälpmedel och transkriberades, precis som besöksintervjun, till skriftlig form. Tiden för telefonintervjuerna var något kortare än besöksintervjun, cirka 30 minuter per intervju.

2.3.2 Utformning av intervjuer

Inför intervjuerna upprättades en intervjuguide som konstruerades utifrån de tre olika stadierna som följer med införandet av IFRS; planering, implementering samt kommunikation. Samtliga frågor var öppna och intervjuformen klassificeras därigenom som riktat öppen (Lantz, 1993).

Respondenterna kontaktades först via e-post, varvid våra intentioner med uppsatsen först beskrevs och därefter att vi hoppades på deras deltagande i våra intervjuer. Tanken med att redan på detta tidiga stadium presentera övergripande vad uppsatsen skulle täcka, var att få potentiella respondenter att i någorlunda god tid börja tänka över ”var de och deras företag stod”. De tillfrågade som gav sitt samtycke och bedömdes vara lämpliga för studien ringdes därefter upp ungefär en vecka innan intervjuerna skulle genomföras, detta för att möjliggöra att den dag för intervjun som bäst passade samtliga inblandade parter kunde bestämmas. Avsikten med detta förfarande var att minimera risken för att respondenterna skulle känna sig stressade eller obekväma med situationen i allmänhet.



2.3.3 Urvalsstrategier

Såsom nämndes i avsnitt 1.4 Avgränsningar, har vi alltså valt att studera svenska verkstadsindustrikoncerner. Vi använde oss av Stockholmsbörsens branschindelning. Stockholmsbörsen använder en branschindelning baserad på Global Industry Classification Standard (GICS), som är utvecklad av Morgan Stanley Capital International Inc. (MSCI) och Standard & Poor's (www.stockholmsborsen.se). Den bransch/subbransch vi valde att utgå ifrån vid valet av företag benämns Machinery/Industrial Machinery. I denna grupp ingår 21 bolag på Stockholmsbörsen. Av dessa har vi valt att studera sex stycken. Det sjunde företaget i vår undersökning agerar i samma bransch, är ännu inte börsnoterat, men "står i startblocken" och är enligt egen utsago klara med nödvändiga förberedelser och redo för en börsnotering.

Från början kontaktades alla de av oss identifierade 22 bolagen, för att få så många potentiella "intervjuföretag" som möjligt att välja bland. Målsättningen vid valet av företag var sedan att hitta bolag som representerar skilda positioner längs storleksskalan för att på så vis lättare identifiera eventuella skillnader förknippade med storleken på företaget. Vi valde bolag utmed en glidande storleksskala avseende omsättning, eftersom omsättning är det gängse måttet på storlek (Marton, 2003). Vi har valt att definiera medelstora företag som dem med mellan 500 och 2000 Mkr i omsättning. De därunder har vi kallat små och de däröver stora.

Av dem som avböjt en medverkan har samtliga angett tidsbrist som orsak. I de fall vi valt att inte intervjua företag som ändå varit villiga att delta i undersökningen har det berott på att vi dels ansett att arbetets omfattning annars skulle bli uppsatsen till last, samt att vi, ehuru utifrån vårt storleksurval förvisso något subjektivt, ansett att de nu utvalda företagen var de mest lämpliga för vår undersökning. De sju företag vi valde att ta med i vår studie är alltså SinterCast, FlexLink, KMT, Nibe, Munters, Cardo och Alfa Laval, med vilka också intervjuer genomfördes.

Intervjupersonerna har valts ut i enlighet med en kombination av det som Lekvall och Wahlbin (2001) benämner bedömningsurval och det som Arbnor och Bjerke (1994) benämner rekommendationsurval. Ett bedömningsurval görs efter en bedömning av vilka personer och vilka befattningar som kan vara intressanta för undersökningen. Den bedömningen kan grunda sig på både erfarenheter från det aktuella forskningsområdet och andras rekommendationer. Ett rekommendationsurval innebär att en person rekommenderar en annan person som intervjuobjekt.

Eftersom den förestående konverteringen till IFRS är ett omvälvande projekt för alla berörda företag, bör det i flertalet av dessa finnas åtminstone någon som har ansvar för de frågor som rör implementeringen. Ibland fanns direkta e-postadresser angivna på företagets hemsidor samt telefonnummer till ansvariga för IR (investor relations), IFRS eller redovisning, medan det i andra fall var svårare att hitta en för en intervju lämplig person. Då kontaktades emellertid personer med övergripande ansvar kring företagets kontakt "med omvärlden" och på så vis länkades vi fram till de "rätta" personerna, genom så kallat rekommendationsurval.

På detta vis har alltså respondenter med erfarenhet och kunskap inom IFRS-området valts ut. För att respondenterna i mesta möjliga mån skulle äga god kunskap även om företagets övergripande kommunikation försökte vi få intervjuer med personer på en så hög nivå i företaget som möjligt. Beroende på hur väl rustade företagen är inför



konverteringen till IFRS varierar intervjuobjektens kunnande. Vad som kan konstateras är dock att de respondenter som valts ut för att delta i intervjuerna är de personer på de aktuella företagen med mest insyn i IFRS-frågan. Vilka funktioner och vilka företag vi intervjuade finns angivet i källförteckningen.

2.3.4 Hur analyseras intervjuerna?

Redan under intervjuernas genomförande nedtecknades spontana tankar över tänkbara alternativ till kategorier för strukturering av svaren. Uppsatsens tre grundfokus, som var bas för frågeställningarna, bildade härvid ramverket. De nedtecknade intervjuerna studerades sedan översiktligt med teoridelen som filter, för att vi på så sätt skulle kunna se vilka kategorier som verkligen kunde identifieras. När detta var genomfört och respondenternas svar var sorterade, prövade vi detta empiriska material mot uppsatsens teoridel.

Alvesson och Sköldbberg (1994) menar att analysen av empirin mycket väl kan kombineras med, eller föregripas av, studier av tidigare teori i litteraturen: inte som mekanisk applicering på enskilda fall, utan som inspirationskälla för upptäckt av mönster som ger förståelse. Under forskningsprocessen sker således en alternering mellan (tidigare) teori och empiri, varvid båda successivt omtolkas i skenet av varandra.

Vetenskaplig teori utgörs dock ofta av relativt allmänna strukturer, som passar olika bra på olika empiriskt material. Inspirerade av Alvesson och Sköldbberg (1994) har vi därför försökt få till en växelverkan mellan teori och empiri, allteftersom våra kunskaper i ämnet fördjupats. Vi har därför, i vissa fall, valt att efterhand tolka vissa teorier, eller delar av dem, annorlunda och på ett sätt som bättre stämmer överens med det empiriska materialet. På så vis har applicerbarheten av vissa teorier eller teoridelar ökat.

2.4 Utvärdering

För att utreda om ett undersökningsmaterial är lämpligt att använda för studien är det viktigt med en bra utvärdering av materialets användbarhet. Sålunda följer nedan en diskussion kring materialets reliabilitet och validitet.

2.4.1 Reliabilitet och validitet

Reliabiliteten talar om hur pass tillförlitlig en undersökning är (Lundahl och Skärvad, 1999) och förmedlar enligt Andersen (1998) ”...*hur säkert och exakt vi mäter det som vi faktiskt mäter – oavsett vad vi avser att mäta*”. Med validitet menas hur pass väl det som avses att undersökas stämmer överens med det som verkligen undersöks i studien (ibid).

Vad beträffar det material som använts i denna studie har så aktuell och tillförlitlig information som möjligt strävats efter att inhämtas: Vi har vinnlagt oss om att införskaffa den senaste informationen för vad som gäller inom IFRS från olika revisionsbyråer, huvudsakligen från *de fyra stora*. Dessutom har vi sökt efter andra aktuella och relevanta artiklar och publikationer i olika databaser, såsom angivits i avsnitt 2.3. Det sistnämnda har gjorts kontinuerligt genom hela arbetsprocessen. Intervjuer har gjorts med ett flertal omsorgsfullt utvalda personer med den gemensamma faktor att de på sitt företag besitter djupast kunskaper beträffande IFRS och företagets förberedelser inför en implementering av dessa. Personerna som



intervjuades ansågs därför inneha tillräckligt pålitlig, giltig och relevant information för att bedöma och förmedla ”läget” i ”sina” företag och därmed delge relevanta aspekter rörande IFRS-införandet.

Valet att vända sig till ett flertal någorlunda olika företag kan motiveras med att olika företag har olika syn på, respektive olika strategier för, hur övergången till IFRS skall gå till. Studiens reliabilitet och validitet kan då ökas genom att inhämtad information kan jämföras och diskuteras utifrån de olika källorna.

Vidare kan nämnas att för att förbättra reliabiliteten har vi alla tre, i egenskap av författare till denna uppsats, i så stor utsträckning som möjligt försökt att närvara vid samtliga intervjuer. Därigenom har vi kunnat hjälpas åt med följdfrågor till intervjuobjekten samt kunnat diskutera intervjuerna i efterhand.

2.4.2 Källkritik

För att kunna göra en bedömning om fakta eller upplevelser är sannolika är det viktigt att förhålla sig kritisk till dokumenten (Patel och Davidsson, 1998). Detta har vi tagit hänsyn till genom att försöka kombinera litteratur, intervjuer och egna erfarenheter och i möjligaste mån försöka sälla eventuella subjektiva uppfattningar från fakta. Frekvent återkommande information har vägt tyngst.

Somliga av de skribenter som författat artiklar vi använt oss av för denna uppsats är eventuellt inte några experter på redovisning, åtminstone inte i en akademiskt vetenskaplig forskningsaspekt. Sålunda kan inte uteslutas att dessa källor innehållit oriktig eller mindre generaliserbar information. Alltså bör observeras att det finns teori av olika tyngd och dignitet. En del artiklar kan finnas med för att väcka intresse medan andra finns med för att ge slutsatser och hypoteser underbyggnad och högre trovärdighet. Så länge vi, användarna av informationen, är medvetna om när vi arbetar med vilket, minskas dock risken för en menlig inverkan på uppsatsens kvalitet.

Vad gäller den av oss använda teorin kring själva skillnaderna mellan svensk redovisningspraxis och IFRS i avsnitt 3.2, kan kritik riktas mot det faktum att denna teori mer är utdrag och sammanställningar av praktikers utlåtanden i frågan snarare än teorier sprungna ur akademiskt vetenskaplig forskning. Dock var detta nödvändigt att använda i uppsatsen då vi i en del av studien hade för avsikt att översiktligt kartlägga de praktiska konsekvenserna av IFRS-konverteringen.

Kritik kan även riktas mot den av oss begagnade förändringsteorin i avsnitt 3.3. Hur företagens agerande skall klassificeras enligt denna teorins parametrar är nämligen inte alltid självklart. Till exempel kan det vara svårt att veta hur stor en viss typ av konsekvens blir för ett företag. Det kan även vara svårt att avgöra om ett företag agerar proaktivt eller reaktivt – är exempelvis planer på att agera på ett visst sätt ett proaktivt beteende? Eftersom gränserna är flytande så blir kanske inte heller indelningen helt konsekvent för alla områden.

Den centrala kritiken som kan riktas mot våra teoretiska källor kring kombinationen redovisning och kommunikation inbegrips i det faktum att det idag finns relativt lite forskning inom detta område. Vårt teoretiska ramverk i avsnitt 3.4, kan möjligtvis tyckas vara åldersstigen men vi anser att den trots detta är högst relevant för denna studie då den grundas på en ”vedertagen grundteori”. Området kan sägas vara nyligen



återupptäckt, vilket resulterar i att kopplingen mellan redovisningen och kommunikationen, åtminstone delvis, blivit en delikat uppgift för oss själva att lösa.

En fråga som bör ställas är varför de teorier som tillämpas har valts. Vad gäller teori kring organisationers förändringar råder något av överflödets förbannelse. Vi valde därför att i avsnitt 3.3 tillämpa en teori som var lättillgänglig och verkade enkel att förstå och applicera. Förhållandet med teorin i avsnitt 3.4 är det omvända. Specifik forskning på kombinationen redovisning-kommunikation är sällsynt, vilket kanske bäst tydliggörs genom att den teori vi nu använt har stått oförändrad sedan 1962.

Beträffande datainsamlingen har valet att intervjua individer med goda kunskaper inom IFRS-området sannolikt minskat risken för användande av missvisande information. En osäkerhetsfaktor ligger emellertid även i risken att intervjuobjekten delger vilseledande information för att härigenom framhäva bilden av sig själva och/eller det egna företaget (Wiedersheim-Paul & Eriksson, 1999). Sådana tendenser har i mesta möjliga mån eftersträvat att motverkas genom diverse konstgrepp, såsom erbjudande av anonymitet gällande vilken respondent (och alltså vilket företag) ett specifikt uttalande härrör sig från. Dylika tendenser torde sålunda vara, om inte helt utrotade, så åtminstone relativt sällsynta.

Reservationer bör även göras gällande uppsatsförfattarnas subjektivitet. Risken finns att personlig information, exempelvis efter besök på företag, kan ha färgats av individuella åsikter. Synpunkterna och erfarenheterna har dock hela tiden försökt beskrivas på ett så objektivt sätt som möjligt, genom att vi kontinuerligt fört diskussioner kring subjektivitetsproblemet. Förhoppningsvis har även det faktum att vi varit trenne skribenter som öppet verbaliserat våra funderingar i gruppdiskussioner, eliminerat gravare misstag i nämnd riktning.

2.4.3 Generaliserbarhet

I en utveckling av Svennings (1996) resonemang, som menar att den kvalitativa undersökningens primära syfte inte är att generalisera, menar Alvesson och Skoldberg (1994) att en kvalitativ studie även är mer limiterad i sin generaliserbarhet än vad den kvantitativa studien är. Vid undersökningar som behandlar underliggande mönster och mer diffusa faktorer, anser dock författarna att man även i den kvalitativa undersökningen kan göra generaliseringar inom en specifik domän. Med domän menas i detta resonemang omfånget av empiri som täcks in av aktuell teori. Detta skulle i vårt fall innebära att vi skulle kunna generalisera våra resultat till att gälla samtliga undersökta företag, förutsatt att presenterad teori om IFRS, förändring och kommunikation är relevanta för hela denna domän. Att därefter kunna dra generella slutsatser om exempelvis verkstadsindustribranschen som helhet, skulle följaktligen vara mer vanskligt, eftersom andra bolag kanske hanterar problematiken annorlunda. Denna studies teorier skulle således inte täcka in den domänens empiri-omfattning.

Dock har 30 procent av företagen inom samma subbransch undersökts, vilket vi menar möjliggör en viss grad av generalisering även utanför de i studien ingående bolagen. Det förefaller inte helt osannolikt att ju större likheter, avseende såväl organisation och verksamhet som finansiell struktur, företag har med dem som ingår i studien, desto större är också chansen att våra slutsatser kan gälla även dem.



3 TEORI

Teorikapitlet inleds med en kort genomgång av tidigare forskning på redovisnings- organisations- och redovisnings-kommunikationsområdet, för att ge läsaren en förståelsbakgrund för den följande teorin. Därefter skildras den teoretiska referensram som använts i uppsatsen. Denna är indelad i tre huvuddelar. I första avsnittet återfinns redovisningsteori kopplad till IFRS och skillnader som råder mellan IFRS och befintliga regler. Med andra ord återges här teori som förknippas med de förberedelser företagen behöver genomföra. Andra avsnittet är kopplat till själva implementeringen det vill säga förändringen som följer av IFRS och omfattar således teori kring förändring. Det tredje och avslutande avsnittet omfattar teorier kring kombinationen redovisning-kommunikation.

3.1 Tidigare forskning

Forskningen kring förändring av redovisningspraxis och dess påverkan på olika delar av ett företag är inte särskilt diger. Vi har därför försökt byta perspektiv och ta ett steg bakåt för att få överblick. Genom att vi på detta sätt bitvis försöker begagna oss av en större skala hoppas vi kunna erbjuda en bakgrund till den av oss valda teoretiska referensramen. Avsikten med detta förfarande är också att inspirera läsaren till att själv förkovra sig och få möjlighet att angripa vårt ämne ur andra synvinklar.

Redovisning

Såsom antydde i uppsatsens inledning har Alexander & Archer (1998) skrivit om skillnader mellan olika länders redovisning och olika orsaker till dessa. Även Nobes & Parker (1995) har forskat inom detta område och till exempel beskrivit olika nationsspecifika faktorer som genom åren bidragit till att olika länders redovisning skiljer sig åt. Nobes (1992) har även ensam skrivit om harmoniseringen av redovisningen i Europa.

Organisationförändring

För att översiktligt beröra vad som tidigare skrivits inom organisationsforskningen har vi valt att vända oss till Jacobsen & Thorsvik (1998). Författarna återger vad flera andra har skrivit om organisationers förändringar. Förändringars omfattning har bland annat utretts av Nadler & Tushman samt Van de Ven & Poole. Nadler & Tushman skiljer även på hur en organisation reagerar. Vissa forskare, exempelvis Wadel och Nesheim, skiljer dessutom förändringar åt, i strukturella eller kulturella. Dessa skiljer sig åt på så vis att den förstnämnda inriktar sig på den formella strukturen. De förändringar som benämns kulturella handlar i stället om att förändra attityder, åsikter och uppfattningar. Förändringar kan till sist enligt March & Olsen och Hannan & Freeman också kategoriseras efter om de är oplanerade eller planerade.

Kommunikation av redovisning

Kommunikationsteori har så vitt vi erfar inte applicerats specifikt på redovisningen i någon större utsträckning genom åren. Vid ett tillfälle, och det så tidigt som 1962, gjorde dock två amerikanska forskare ett försök att tillämpa teori om kommunikation på redovisningsområdet. De menade att den underliggande strukturen i kommunikationsteorier kan användas för att beskriva hela redovisningsprocessen (Bedford & Baladouni, 1962).



Den teori modellen bygger på, *The Mathematical Theory of Communication*, utarbetades 1948 av Shannon och Weaver. Teorin är allmänt erkänd som ”ett av de viktigaste frön ur vilka kommunikationsteorin har spirat” (Fiske, 1997, sid 17) och har använts som mall för en rad senare kommunikationsmodeller (se exempelvis Kotlers *Principles of Marketing* från 1996). Den kan klassificeras som processinriktad då den sätter fokus på överföring av meddelanden mellan en informationskälla och en destination (Fiske, 1997). Dessa i sin tur kodar och avkodar den utsända informationen. Det som kan störa kommunikationen kallas för brus och kan innebära allt från tillkortakommanden gällande den kanal som används till rena missuppfattningar från mottagarens sida. För att minimera risken för olika tolkningar kan redundansen, förutsägbarheten, i språket ökas (ibid). Inom redovisningskommunikationen existerar redan relativt mycket redundans genom att en betydande del av informationen är uppbyggd efter ett likartat system. Detta innebär att en stor del av dem som kommer i kontakt med informationen vet vad som dväljs bakom siffrorna, vilket leder till att informationen blir lättare att avkoda (Smith, 2000). Teorin utgår från att effektivitet och noggrannhet ständigt erhålls och förbättras. Kommunikationen ses därigenom alltigenom som en process (Fiske, 1997).

3.2 Redovisningsteori

Detta avsnitt avser att täcka in de nyheter som följer av en konvertering till IFRS som ansetts mest väsentliga, efter granskning av den tidigare nämnda undersökningen där 650 CFOs i EU intervjuats angående införandet av IFRS.

Redovisningsrådets rekommendationer är baserade på rekommendationer från IASB men anpassade efter ÅRL och skattelagstiftningen. De flesta IFRS motsvaras därför idag av en svensk rekommendation och flera av de IFRS som upplevs som tekniskt svåra kommer alltså inte att innebära några större förändringar vid en övergång till IFRS (Axelman et al, 2003).

De områden som påverkas mest av en konvertering till IFRS är, som tidigare nämnts *uppskjuten skatt, finansiella instrument, goodwill* samt *ersättningar till anställda*. Dessutom ställer IFRS ökade krav på *disclosure*, alltså fler tilläggsupplysningar. Dessa tilläggsupplysningar är alltså noter med mer detaljerad information om ”siffrorna” som företagen presenterar. Om dessa skillnader skriver Axelman et al, (2003), samt Edenhammar (2002):

3.2.1 Uppskjuten skatt.

I följande avsnitt refererar vi till redovisningsreglerna enligt det namn de har, alltså IAS, och inte till det namn de kommer att ha, det vill säga IFRS.

Hur redovisning av inkomstskatter skall ske behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 9 Inkomstskatter. Denna rekommendation stämmer överens med IAS 12 Income Taxes förutom på följande punkter:

- Enligt både RR 9 och IAS 12 skall uppskjutna skatter redovisas till nominella belopp, alltså utan att de diskonteras. RR 9 anger emellertid undantag för *rena substansförvärv* där skattevärderingen varit en *väsentlig del* av affärsuppgörelsen och där sambandet mellan värderingen av den uppskjutna skatteskulden och köpeskillingen finns dokumenterat. Värderingen av den



uppskjutna skatteskulden baseras i så fall på köpeskillingen. IAS 12 innehåller inget sådant undantag.

- RR 9 tillåter att uppskjutna skatter hänförliga till obeskattade reserver i juridisk person redovisas som en del av de obeskattade reserverna. Detta är ett undantag som saknar motsvarighet i IAS 12.

3.2.2 Finansiella instrument

Någon generell svensk redovisningsrekommendation om värdering av *finansiella instrument* finns inte. Enligt ÅRL skall *finansiella instrument* tas upp i balansräkningen till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement kräver däremot marknadsvärdering av vissa *finansiella instrument* samt att derivatinstrument tas in i balans- och resultaträkningen.

- IAS 39 har som huvudprincip att finansiella tillgångar skall tas upp till verkligt värde. Finansiella placeringar med fast löptid, avsedda för innehav till förfall samt fordringar med ursprung i företaget (exempelvis härrörande från leverans av varor och tjänster) är dock undantagna från denna huvudprincip och skall värderas utifrån anskaffningsvärdet.
- Finansiella skulder avsedda för handel skall enligt IAS 39 redovisas till verkligt värde och övriga finansiella skulder utifrån anskaffningsvärdet.

3.2.3 Ersättningar till anställda

IAS 19 Employee Benefits behandlar hur *ersättningar till anställda* skall redovisas. Avseende ersättningar relaterade till eget kapitalinstrument, exempelvis personaloptionsprogram, anges endast upplysningskrav och inte hur dylika ersättningar skall redovisas i balans- och resultaträkningen. Redovisningsrådets rekommendation RR 29 *Ersättningar till anställda* bygger på IAS 19. Det som skiljer RR 29 från IAS 19 är främst att RR 29 har vissa undantag för redovisningen av pensionskostnad och – skuld i juridisk person, gällande redovisningen i balans- och resultaträkningen.

Den största delen av RR 29/IAS 19 tar upp hur ersättningar efter avslutad anställning, alltså pensionsförpliktelser, skall behandlas. En implementering av IAS 19 skulle innebära skillnader i förhållande till tidigare, exempelvis på grund av att:

- Förmånsbaserade pensionsutfästelser, med få undantag, skall redovisas som skuld i balansräkningen.
- Beräkningen av den aktuella pensionsförpliktelsen grundas på aktuariella (alltså demografiska och finansiella) antaganden och att dessa antaganden görs individuellt för varje företag, enligt en angiven beräkningsmetod.
- Tillgångar i pensionsstiftelser värderas till verkliga värden. Dessa värden räknas sedan av mot pensionsförpliktelsen. Differensen redovisas som skuld i balansräkningen, eller (under vissa förutsättningar) som tillgång om värdena överstiger förpliktelsen.
- Aktuariella vinster och förluster kan uppkomma exempelvis genom avvikelser från antaganden om tillgångarnas avkastning eller genomsnittliga livslängd. Till skillnad mot tidigare tillåts nu att sådana vinster eller förluster fördelas över genomsnittlig återstående anställningstid.



3.2.4 Goodwill

Ett pågående projekt inom IASB kommer att innebära signifikanta skillnader i hur koncernmässig *goodwill* hanteras i redovisningen. Denna skall nämligen inte längre skrivas av regelmässigt. Istället skall koncernmässig *goodwill*, åtminstone årligen, prövas för nedskrivning enligt ett nedskrivningstest i IAS 36 Impairment of assets. Föreligger ett nedskrivningsbehov skall värdet skrivas ned. Dessutom blir det inte möjligt att återföra gjorda *goodwill*-nedskrivningar.

3.2.5 Disclosure

En implementering av IFRS kommer att öka mängden *disclosure*, alltså tilläggsupplysningar, dramatiskt. Detta innebär mer detaljerade upplysningar och större transparens som följaktligen innebär högre krav på öppenhet och information från företagets sida (www.pwcglobal.com). Dessa ökade krav kommer eventuellt inte att avstanna med införandet av IFRS. Området har diskuterats flitigt bland forskare och andra debattörer under en längre tid. Bland det som avhandlas som eventuellt tillkommande upplysningar i framtida redovisningsrapportering kan nämnas: *value added reporting*, *budgeting info reporting* samt *human resource accounting* (Belkaoui & Belkaoui, 1996). Skulle ovanstående diskussion leda till en ökning av mängden tilläggsupplysningar i framtiden, kommer följaktligen bolagens kommunikation påverkas i än högre grad framöver.

3.3 Förändringsteori

Eftersom den IFRS som kommer att reglera övergången ännu endast är på förslag, menar Jönsson-Lundmark (2002) att företag kan frestas att inte ännu börja arbeta med övergången på allvar. En sådan "*vänta-och-se-policy*", menar författaren vidare, innebär en påtaglig risk att någonting kan gå fel när övergången sedan blir oundviklig och en risk i så fall att "*media så småningom kommer att få (ännu) en redovisningsskandal att skriva om*". Till råga på allt, fortsätter författaren, har IASB uttalat att det inte kommer att finnas några lättnadsmöjligheter för dem som av något skäl inte "hinner med".

För alla berörda företag bör det med andra ord vara angeläget att, just i skrivande stund, alltså under första halvåret 2003, få en detaljerad bild av hur konverteringen till IFRS kommer att påverka redovisningens bild av företagets ställning och resultat. Den som hittills begagnat sig av "*vänta-och-se-policyn*", men som ändå vill att övergången skall vara en kontrollerad process snarare än en övning i krishantering gör med andra ord klokt i att börja arbeta med dessa frågor å det snaraste. Krishantering lyckas visserligen ibland men ger lika ofta upphov till den typ av "skandaler" som media mer än gärna sätter tänderna i (Jönsson-Lundmark, 2002).

3.3.1 Omvärldens påverkan

Företag lever inte isolerade utan deras effektivitet, lönsamhet, fortlevnad med mera påverkas av omvärlden. Dessa omvärldsfaktorer kan variera i relevans beroende på en mängd faktorer, storlek på företaget, bransch et cetera (Jacobsen & Thorsvik, 1998). Som tidigare nämnts står EU: s medlemsländer inför en harmonisering av redovisningen i och med den förestående implementeringen av IFRS. Anpassningen av koncernredovisningen till de nya regler som skall gälla från år 2005 kan följaktligen sägas vara en konsekvens av att omvärlden förändras – Sverige har gått med i EU och värdepappersmarknaden har växt något enormt tack vare dess internationalisering (Edenhammar & Hägg, 1997).



Ett sätt att dela upp omvärlden på är att skilja den åt i två dimensioner, en generell och en speciell omvärld (Jacobsen & Thorsvik, 1998). Den *generella omvärlden* består främst av demografiska, ekonomiska, generella politiska, kulturella och teknologiska förhållanden i samhället som varje organisation måste anpassa sig till.

Den *speciella omvärlden* berör förhållanden i den närliggande handlingsmiljön som har direkt betydelse för företagets verksamhet. Den präglas därför av kunder, klienter, leverantörer och så vidare som företaget är tvunget att förhålla sig till. Denna omvärld består främst av andra organisationer/företag samt individer i omvärlden som företaget har direkt kontakt med (ibid).

3.3.2 Vilka delar av företagets verksamhet påverkas?

Rippe (2001) är övertygad om att på de företag som implementerar IFRS kommer inte bara ekonomiavdelningen beröras. Istället menar författaren att hela organisationen kommer att påverkas. Författaren omnämner flera specifika funktioner i företagets verksamhet samt hur dessa kommer att beröras:

Företagsledningen

Det är av yttersta vikt att företagets ledning förstår de nya ”siffror” som presenteras och lär sig kommunicera till aktiemarknaden med den nya redovisningsbasen som utgångspunkt. Konverteringen till IFRS är också ett utmärkt tillfälle att se över hela sin rapportering, inte bara till aktiemarknaden utan dessutom till andra intressenter. Konverteringen ger därtill en god möjlighet att implementera även andra verktyg för att förmedla resultatet av företagets verksamhet och ge beslutsstöd till investerare. En kulturförändring hänger samman med konverteringen eftersom IFRS sannolikt kommer att innebära att den ”flexibilitet” företagen kan ha upplevt med det ”gamla” och mer principbaserade redovisningssystemet försvinner. Visserligen erbjuder IFRS en rad valmöjligheter, men efter det att de ansvariga ute på företagen väl gjort sina val skall de valda principerna tillämpas konsekvent. IFRS omfattande krav på upplysningar kommer även att medföra högre krav på öppenhet.

Finans- och ekonomiavdelningen

Givetvis berörs finans- och ekonomiavdelningen i allra högsta grad eftersom de inte bara kommer att leda själva genomförandet av konverteringen, utan även bär ansvaret för att ta fram ekonomihandböcker och instruktioner till dotterbolagen. Troligen kommer denna avdelning dessutom, eventuellt i samarbete med extern expertis, att leda arbetet med den interna utbildning som krävs för att skapa nödvändig förståelse för IFRS inom hela organisationen.

Operativ personal

I hur hög grad den operativa personalen kommer att beröras av konverteringen beror delvis på inom vilken bransch det aktuella företaget verkar och i hur hög grad mer komplexa rekommendationer är tillämpliga och påverkar företagets ”siffror”. Exempelvis berör ju IAS 39 Financial Instruments inte bara banker, försäkringsbolag och liknande verksamheter, utan kommer förmodligen att innebära att bolag behöver se över sin riskhantering och kanske också sättet företaget genomför affärer på i stort.

IT-system

IT-stöd kommer givetvis att krävas och kanske blir det nödvändigt att byta hela system. Ännu en gång är det införandet av just IAS 39 Financial Instruments som blir



en av de springande punkterna. Företag kommer att behöva system som kan ta fram marknadsvärden på icke-noterade investeringar (till exempel obligationer och skuldebrev) och *finansiella instrument*. Vill företaget uppnå så kallad säkringsredovisning krävs extremt sofistikerade system för att hålla reda på vilken tillgång eller skuld som säkras.

3.3.3 Olika strategier för att hantera förändring

Förändringar som fenomen kan karakteriseras genom flera olika dimensioner (Jacobsen, Thorsvik, 1998). I detta arbete berörs två av dessa. Den första avgör hur omfattande förändringen är. En vanlig skiljelinje för omfattningen går mellan *inkrementella* och *strategiska* förändringar. Inkrementell förändring kan beskrivas som att förändringen äger rum genom en mängd små förändringar. Flera inkrementella förändringar mynnar ut i en omfattande förändring. Den inkrementella förändringen sker därmed över ganska lång tid. När en organisation genomför en omfattande förändring under kort tid benämns den istället strategisk.

En ytterliggare dimension visar om förändringen beror på om företaget är *proaktivt* eller *reaktivt*. Med proaktiv menas att organisationen agerar på förväntningar om vad som eventuellt kan inträffa i omvärlden och vidtar åtgärder för att bemöta dessa. Reaktiv innebär istället att organisationen väntar med åtgärder tills något verkligen inträffat och först då agerar (ibid).

Kombineras dessa dimensioner erhålls följande matris med fyra olika typer av förändring:

	Inkrementell	Strategisk
Proaktiv	Finjustering	Omorientering
Reaktiv	Anpassning	Omvandling

Figur 3.1 Olika typer av förändring (Jacobsen & Thorsvik, 1998, sid 337)

Om ett företag anpassar mindre delar av organisationen till följd av förväntningar om att miljön kring dem skall förändras benämns det *finjustering*. Organisationen förändras då i små steg i förebyggande syfte. Vid *anpassning* däremot reagerar företaget på små förändringar i omvärlden som redan inträffat. *Omorientering* är när företag gör stora proaktiva förändringar genom stora omstruktureringar. *Omvandling*, slutligen, betyder att företaget måste genomföra stora förändringar för att överleva då det redan inträffat något i omvärlden.

Med hjälp av ovanstående fyrfältsmatris hoppas vi kunna identifiera hur de undersökta företagen tenderar att möta de konsekvenser som implementeringen av IFRS- reglerna för med sig.



3.4 Kommunikationsteori

Redovisningen kan liknas vid ett eget språk som beskriver de ekonomiska händelser ett företag varit involverade i under en viss tidsperiod. Detta kommuniceras sedan ut till berörda intressenter med hjälp av siffror, beskrivande text, diagram med mera (Smith, 2000). Språket kan dock tolkas olika av användarna. Att språket tyds olika beror på intressenternas kunskaper i ämnet, det vill säga hur skicklig läsaren är på att förstå innebörden av den information som erbjuds (Thorell, 1999).

3.4.1 Kommunikationsmodellen

Modellen nedan innehåller de element som är relevanta för att belysa kommunikationen inom redovisningsområdet (Bedford & Baladouni, 1962). Modellens olika delkomponenter tog de båda upphovsmakarna fram efter att ha studerat diverse olika modeller för kommunikation (från Aristoteles och framåt). Vid dessa undersökningar insåg Bedford och Baladouni att samtliga dessa modeller var konstruerade för olika syften och att de därför inte innehöll alla element som en kommunikationsprocess kan innehålla. Följaktligen valde de ut de beståndsdelar som ständigt återkom och som därmed sågs som oumbärliga för kommunikationsmodellerna och applicerade därefter dessa på redovisningsområdet.

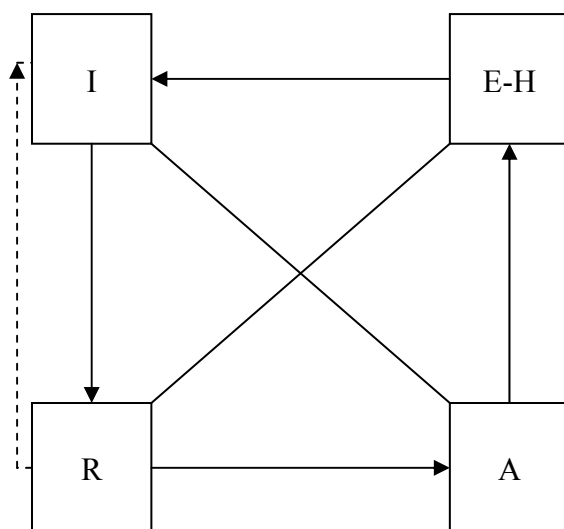


Fig 3.2 Kommunikationsmodellen. Fritt efter Bedford & Baladouni 1962, sid 653

E-H = Ekonomiska händelser, I = Informationskälla, R = Rapporter och A = Användare/Destination

Modellen är uppbyggd kring fyra grundläggande element för kommunikationen. Kvadraten *E-H* står för ekonomiska händelser inom företaget/koncernen. *I* utgörs av informationskällan och det är alltså denna som formar informationen. Informationskällan kan exempelvis utgöras av redovisningsavdelningen eller nu på senare år, företagets investor relations-avdelning. *R* står för rapporter, vilka kan utgöras av årsredovisningar, kvartalsrapporter men även övrig information. *A*, slutligen, symboliserar användare/destination det vill säga den som tillgodogör sig informationen. Exempel på användare är olika externa intressenter. Relationerna som enligt Bedford & Baladouni (1962) existerar mellan de fyra elementen utgörs av pilarna och diagonalerna.



3.4.2 Kommunikationsprocessen

Kommunikationsprocessen tar sin utgångspunkt i de ekonomiska händelser som företaget/koncernen är inblandade i. Förloppet fortsätter sedan motsols (i pilarnas riktning) med att informationskällan samlar in information om dessa händelser. Källan väljer sedan ut vad som är relevant att förmedla genom de rapporter som skall utarbetas. Rapporterna kommuniceras därefter ut till olika användare. Det åligger även källan att välja en kanal för distributionen. Nästa steg i processen är att användarna i sin tur avkodar de distribuerade meddelandena. Det är i denna fas en stor del av bruset (se avsnitt 3.1) kan uppstå beroende på hur bevandrade användarna är i att tolka redovisningens språk. Hur användarna tolkar rapporterna påverkar i sin tur de framtida ekonomiska händelserna vilket åskådliggörs med hjälp av pilen mellan användare och ekonomiska händelser.

Relationen mellan källan och användarna är präglad av att den måste ha en mycket hög tillförlitlighet. Det markeras av den diagonala linjen dem emellan. Denna linje symboliserar indirekt även den ”feedback” som källan erhåller från användarna. Relationen mellan de ekonomiska händelserna och de ekonomiska rapporterna utmärks av att de ekonomiska händelser som tas med i rapporterna måste vara betydelsefulla och fylla en funktion för användarna i nästa steg genom att bland annat ge en rättvisande bild av verksamheten. Detta uttrycks genom den andra diagonala linjen. Den streckade pilen utanför modellen mellan rapporterna och källan illustrerar den ”feedback” källan kan erhålla genom att själv avkoda de rapporter som sammanställts men ännu inte delgetts andra. Här avses med andra ord att källan låter exempelvis annan personal inom företaget bedöma rapporterna innan det att de distribueras till omvärlden.

Med ledning av ovanstående process slår Bedford & Baladouni (1962) fast att kommunikation inom redovisningen, precis som i andra vetenskapliga discipliner, inkluderar två huvuddimensioner; den *observerande* samt den *producerande*. Den observerande dimensionen inkluderar således:

- att erhålla information om ett bolags ekonomiska ställning
- att omkoda denna information
- att selektera vad som skall delges andra intressenter

Den producerande dimensionen inkluderar:

- att koda informationen till meddelanden
- att förmedla kodade meddelanden till mottagaren/mottagarna

Till följd av ovanstående kan konstateras att det bakom ett företags redovisning döljer sig ett relativt komplext system för att kommunikationen skall kunna komma till stånd. Komplexiteten kan emellertid förenklas med hjälp av relativt enkla, övergripande modeller över de samband som råder mellan alla de komponenter som tillsammans utgör kommunikationsprocessen.



4 FÖRETAGSBESKRIVNING

Syftet med detta kapitel är att ge en kort presentation av de företag som ingår i denna studie. Avsikten är inte att ge en heltäckande bild av företagen utan snarare att ge en viss inblick i storleken på företagen samt vilken typ av verksamhet de bedriver. Vi har valt att definiera företagens storlek efter omsättning och därefter tilldelat dem någon av följande beteckningar; litet, medelstort eller stort bolag. Nedan följer beskrivning av företagen i storleksordning med startpunkt i den lilla koncernen SinterCast, på en stigande skala med slutpunkt i den stora koncernen Cardo.

4.1 SinterCast

SinterCast utvecklar, tillverkar och marknadsför on-line processtyrningssystem för tillförlitlig volymproduktion av kompaktgrafitjärn (CGI). SinterCasts process marknadsförs till järngjuterier främst för tillverkning av motorkomponenter inom fordons-, kraftverks-, och marinindustrier. Användningen av CGI inom dessa områden erbjuder nya möjligheter till förbättring av motorkonstruktion, prestanda, och bränsleförbrukning. Länder, utöver Sverige, som bolaget är verksamt i är främst England, Mexico och USA (SinterCast, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
56,5 Mkr	9,7 Mkr	16 st

Ovanstående siffror vittnar om att SinterCast tillhör kategorin *små* företag. Den mest anmärkningsvärda siffran är antalet anställda som är väldigt låg i jämförelse med övriga respondentföretag.

4.2 KMT – Karolin Machine Tool

KMT-gruppen marknadsför, utvecklar och tillverkar avancerade produktionsmaskiner och systemlösningar för verkstadsindustrin inom områdena precisionsslipning, plåtarbetning samt rörformning. I produktprogrammen ingår tillhörande hanteringsutrustningar, verktygssystem och total produktsupport. Av nettoomsättningen utgör omkring 80 procent fakturering utanför Sverige (KMT, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
712 Mkr	1 036 Mkr	604 st

KMT är enligt vår bedömningsmall ett *medelstort* företag. Omsättningen är markant högre hos KMT än hos ovan nämnda SinterCast.

4.3 FlexLink

FlexLink verkar på en global marknad och finns representerat i 50 länder. Företaget utvecklar och säljer kundanpassade transportör- och automationssystem för industrin. Erbjudandet är uppdelat i tre affärsområden; Komponenter, System samt Automation (FlexLink, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
1 376 Mkr	1 152 Mkr	549 st



Också FlexLink är ett *medelstort* bolag. Totala tillgångar skiljer sig något från KMT men övriga siffror är näst intill identiska.

4.4 Nibe

Nibe Industrier är ett av Europas ledande och mest expansiva företag inom värmebranschen. Företaget erbjuder högkvalitativa och innovativa värmeprodukter inom affärsområdena Element, Villavärme samt Brasvärme. Bolaget verkar globalt men har sina viktigaste marknader i Sverige, Danmark, Tyskland och Norge (Nibe, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
1 322 Mkr	1 944 Mkr	2 444 st

I likhet med KMT och FlexLink bedömer vi också Nibe att vara ett *medelstort* bolag. De totala tillgångarna är ungefär lika stora hos Nibe som hos FlexLink. Visserligen är såväl omsättning som antal anställda högre men inte lika höga som i nedanstående tre ”stora” företag.

4.5 Alfa Laval

Alfa Laval marknadsför produkter och system inom separering, värmewäxling och flödesteknik. Organisationen verkar globalt och arbetar med kunder i näst intill hundra länder. Försäljning sker till verkstadsindustrin, fjärrvärme, fjärrkyla, vvs, kraftproduktion, kyla, mejerier, bryggerier, livsmedels-, pharmaceutiska och kosmetiska industrier (Alfa Laval, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
15 400 Mkr	4 175 Mkr	9 125 st

Här kan en tydlig ökning urskiljas vad gäller omsättningen om vi jämför med ovanstående företag. Alfa Laval är således enligt vår bedömning ett *stort* företag.

4.6 Munters

Munters är världsledande inom fuktreglering med produkter och tjänster för avfuktning, befuktning och kylning av luft. Kunderna finns i en rad olika segment varav de största är försäkrings-, livsmedels-, läkemedels- och elektronikindustrin. Tillverkning och försäljning sker genom egna bolag i fler än 25 länder i Europa, Amerika och Asien (Munters, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
2 228 Mkr (2001)	4 666 Mkr	3 192 st

Stort företag; omsättningen ligger i samma skikt som Alfa Laval. De totala tillgångarna samt antalet anställda är dock betydligt lägre.

4.7 Cardo

Cardo är en internationell verkstadskoncern och en ledande leverantör av högkvalitativa produkter och system med en god eftermarknad. Koncernen har starka positioner på marknaderna för portar och pumpar. Företaget har dotterbolag i ett trettiotal länder med tyngdpunkten i västra Europa. Mer än 90 procent av den



fakturerade försäljningen avser kunder utanför Sverige och cirka 80 procent av de anställda är verksamma utomlands (Cardo, Årsredovisning 2002).

Totala tillgångar	Omsättning	Antal anställda
6 111 Mkr	10 376 Mkr	7 851 st

Cardo är undersökningens största företag. Omsättningen är mer än den dubbla hos Cardo jämfört med Munters men det är knappast tal om någon jättekoncern. En jämförelse kan exempelvis göras med Volvokoncernen, som har en omsättning på lite drygt 186 000 Mkr. Cardo har en omsättning på över 10 000 Mkr, varför vi anser att bolaget knappast uppfyller kraven för att klassificeras såsom ett jätteföretag. Därför benämns också detta företag *stort*.



5 EMPIRI

Detta kapitel är en sammanställning av de svar våra respondenter givit utifrån våra frågeställningar. För att få en god förståelse rekommenderar vi läsaren att läsa intervjuguiden (Bilaga 1). Liksom teorikapitlet och den kommande analysen är kapitlet uppdelat efter de tre huvudfokus som uppsatsen har. Första delen är mer inriktad på förberedelsearbetet inför IFRS-implementeringen genom frågeställningar avsedda att belysa hur långt företagen kommit med att identifiera och bedöma kritiska poster. Inriktningen på frågor och svar i kapitlets andra del är på hur företagen arbetar med förändringarna som implementeringen kommer att föra med sig och den tredje och sista delen fokuserar på företagets kommunikation av dessa förändringar.

5.1 Förberedelser

Intervjuerna inleddes med frågor i mer allmänna termer om hur koncernerna skulle påverkas av de nya redovisningsreglerna. Då framkom egentligen inte så mycket förutom att två av respondenterna uttryckligen sade att de nya reglerna inte skulle påverka dem nämnvärt överhuvudtaget. En av dessa menade att de redan var i stort sett klara sedan en lång tid tillbaka med hela processen. Det som återstod att åtgärda var IAS 39 *värdering av finansiella instrument*. Anledningen till att företaget ännu inte anpassat sig efter IAS 39 var att denna inte var helt klar och att de därför avvaktade med att implementera den. En annan respondent påpekade att efter det att IAS 19 *ersättningar till anställda* införts, skulle de inte beröras mer.

När samtalets fokus riktades mot att handla om huruvida företagen identifierat några specifika poster som skulle påverkas mer i just deras redovisning var gensvaret desto större. Det var endast en respondent som inte hade sett att någon post skulle beröras mer än andra. Övriga nämnde *ersättningar till anställda* och *värdering av finansiella instrument* som de poster som skulle bli mest påverkade. Två respondenter tog upp båda två och de andra bara en av dem. Ingen nämnde i detta inledande skede posterna *goodwill* eller *uppskjuten skatt*. Inte heller verkade det ökade kravet på mer omfattande *disclosure* ha uppmärksammats i någon större utsträckning.

5.1.1 Uppskjuten skatt

Då vi frågade om hur posten *uppskjuten skatt* skulle påverkas svarade två personer att det inte berörde deras koncerner över huvud taget. En respondent sade att de i årets årsredovisning hade utökat densamma på just denna punkt och trodde att de därigenom inte skulle behöva vidta mer åtgärder. Övriga respondenter svarade att de var lite osäkra på om och i sådana fall hur mycket koncernen skulle beröras. Som en av dessa uttryckte det, ”...jag vet inte om den nya regeln skiljer sig från motsvarande rekommendation från rådet”. Med detta avsågs att om dessa överensstämde skulle det inte beröra dem.

5.1.2 Finansiella instrument

Ungefär hälften av respondenterna svarade att den nya regeln *värdering av finansiella instrument* skulle beröra dem i större eller mindre utsträckning. Ett par respondenter i denna grupp påtalade att de, på ett eller annat sätt, upplevde just denna regel som komplicerad. Av dem som sade att de inte berördes av detta, motiverade samtliga att företaget inte hade den typ av instrument som påverkas av den nya regeln i sin verksamhet.



5.1.3 Ersättningar till anställda

Ersättningar till anställda var den post som, enligt respondenterna, skulle påverka koncernerna i störst utsträckning. Detta märktes redan då projektet diskuterades i intervjuinledningen. En bekräftelse på detta erhöles då vi fick nedanstående kommentarer från de två respondenter som inte berört frågan tidigare i den allmänna diskussionen. En av de intervjuade svarade att detta var den största förändringen i hela paketet för koncernen. Den andra respondenten svarade att denna rekommendation kom redan i fjol och att de då anpassat sig till den. Den påverkan detta resulterade i var att *"noten svällde från cirka fyra rader till en sida i årsredovisningen"*.

5.1.4 Goodwill

Majoriteten av respondenterna ansåg att *goodwill*-posterna inte skulle förändras. Detta berodde på att de hade väldigt lite eller ingen *goodwill* överhuvudtaget. En intervjuperson ansåg då den specifika frågan ställdes att detta nog skulle behöva undersökas då han förmodade att det antagligen skulle påverka koncernen trots allt.

5.1.5 Disclosure

När det gällde *disclosure* hade respondenterna relativt olika uppfattningar. En knapp majoritet ansåg att de inte skulle behöva anpassa sina upplysningar i någon större omfattning. Av de övriga intervjupersonerna trodde en att tilläggsupplysningarna skulle bli betydligt mer omfattande medan två andra poängterade att de berört området redan i sina tidigare svar. Av dessa svar kunde dock utrönas att också dessa såg en betydlig ökning av informationsgivning via tilläggsupplysningar (se exempelvis citat under avsnitt 5.1.3) som en trolig följd av övergången till IFRS.

5.1.6 Allmänt om förberedelserna

Endast en av koncernerna hade försöksapplikerat de nya reglerna på någon eller några poster men då bara övergripande utan att använda sig av exakta tal. En av dem som inte hade försöksapplikerat de nya reglerna hävdade att detta var något som sker per automatik när redovisningsrådets rekommendationer införs och nämnde RR 27 som exempel. Denna rekommendation var enligt respondenten en kopia av IAS regel nummer 39.

Två av bolagen hade beräknat vilka effekter de nya reglerna skulle få på koncernens resultat och eget kapital. En av dessa, för övrigt den koncern som försöksapplikerat IFRS på enskilda poster, hade dock inte räknat om *ersättningar till anställda* och *finansiella instrument* enligt de nya reglerna. Detta motiverades med att de inte kände sig säkra på hur dessa skulle användas. Den andra koncernen som gjort detta hade inte utfört det hela i detalj utan mer övergripande för att skapa sig en bild av ett framtida utfall. En av dem som inte gjort någon dylik beräkning var övertygad om att deras redovisade resultat skulle förbättras med IFRS.

En övervägande majoritet ansåg att IFRS-konverteringsprojektet var lätt att genomföra, eller som en av de tillfrågade uttryckte det *"i alla fall om det inte tillkommer något komplicerat eller att vi missat något fundamentalt"*. Av de respondenter som bedömde att projektet innebar svårigheter för bolaget specificerade endast en av dem varför. Förklaringen var att det inom koncernen användes ekonomisystem av olika kvalitet och att detta försvårade den framtida konverteringen. Projektet som helhet upplevdes som komplext av majoriteten och en kommentar var att *"informationen man erhållit från diverse instanser var undermålig"*.



Det mest anmärkningsvärda var att intervjupersonen i den koncern som i stort sett är färdig med övergången, inte ansåg att frågan var komplex. Däremot ansåg samma respondent, med facit i hand, att processen är resurskrävande. Denna åsikt delades av två av de övriga respondenterna. En av våra intervjupersoner svarade att detta inte var resurskrävande alls medan resten inte kunde svara på om de ansåg att det var resurskrävande eller inte.

5.2 Förändring

Förändringar var något som samtliga respondenter i undersökningen reflekterat över som en naturlig påföljd av övergången. Nedan återges deras synpunkter, insorterade efter de kategorier som utkristalliserats.

5.2.1 Omvärldens påverkan

Majoriteten av respondenterna såg IFRS som en effekt av ”tokigheter som skett i jättebolag” och menade att det sedan inte görs någon åtskillnad mellan små eller stora koncerner. Som en respondent uttryckte det ”*en procent bryter mot lagen och så straffas nittionio procent*”. En av respondenterna reflekterade också över att redovisningsharmonisering är en naturlig del i bildandet av en gemensam ekonomisk marknad.

Det rådde delade meningar bland intervjupersonerna avseende i vilken utsträckning och på vilket sätt analytiker och investerare skulle informeras om förändringarna som följer med övergången till IFRS. Samtliga bolag hade självklart för avsikt att följa minimikraven som ställs av de nya reglerna. I några bolag fanns emellertid en förhoppning om att vara lyhörda för intressenternas önskemål och om tillkortakommanden visade sig förekomma i noter och dylikt, komplettera med extra information i dessa fall. Ett företag utmärkte sig i frågan på så vis att de hade för avsikt att direkt från början ”maximera” informationsgivningen. Motiveringen till denna ”informationsmaximering” var enligt respondenten att det gentemot företagets omvärld är bra med en årsredovisning som visar att bolaget håller hög standard på redovisningen. Ingen av respondenterna såg något hot eller problem med att utökad informationsplikt gav konkurrenser för stor insyn.

5.2.2 Vilka delar av verksamheten påverkas?

De delar av företagets verksamhet som främst berörs/berörs av IFRS är den centrala ekonomifunktionen. Här är respondenterna fullkomligt eniga. Med undantag för ett bolag verkar de i dagsläget emellertid inte särskilt medvetna om hur övriga verksamheter påverkas - endast att de påverkas. Vad gäller allmänna rutiner för att hantera tillkommande information kände företagen att dessa var tillfredsställande. I något fall sågs rutinerna som ”*tillfredsställande, men att de kan bli bättre*”. Ett område som företagen var olika förberedda på var behovet av utbildningar i samband med implementeringen. Majoriteten hade ännu inte fastställt något utbildningsbehov men var införstådda med att utbildning av personal kommer att krävas och såg därför detta som en uppgift som snart skulle lösas. I något enstaka fall sågs inte IFRS som något större projekt utan ”*de anställda skulle nog klara av att ta till sig den nya informationen själva*”.

I drygt hälften av de tillfrågade företagen framkom att ledningen var bristfälligt involverad i själva övergången till IFRS. En respondent uttryckte det som att ”*de ser*



det (övergången till IFRS) som ett nödvändigt ont". I dessa företag saknade ledningen också strategi för hur implementeringen skulle genomföras samt kunskap kring vad som kommer att krävas av organisationen när det nya systemet sjösätts (nya verktyg, rapportering med mera). Genomgående för dessa bolag var också att arbetet med övergången till IFRS inte hade särskilt hög prioritet och att erforderliga resurser därmed inte var avsatta. Resterande respondenter ansåg att deras företag hade en ledning som var väl medveten om vad IFRS innebär. Däremot skiljde sig dessa bolag sig åt beträffande hur pass hög prioriteten var för arbetet samt hur mycket resurser som reserverats för detsamma. I allmänhet föreföll det emellertid vara så att förberedelserna var något bristfälliga just nu men att prioriteten successivt skulle ökas när år 2005 närmar sig.

I samtliga tillfrågade företag ansågs den operativa personalen som otillräckligt involverad i förändringsarbetet. Visserligen har vissa möjligheter erbjudits till förkovring inom området i form av information på nätet et cetera. Att ta till sig denna information är dock av frivillig karaktär och enligt flertalet av våra respondenter således inte särskilt sannolikt att någon gör.

När det gällde hur IT-systemen skulle påverkas av övergången kunde främst två typer av svar utrönas. Ungefär hälften av företagen ansåg att övergången inte kräver så stora systemförändringar. De övriga bolagen var lite mer försiktiga i sina uttalanden i frågan och uttryckte att de inte var riktigt klara över vad som kommer att krävas ännu. Det företag som kommit längst med övergången spekulerade kring relativt stora förändringar – exempelvis ansåg respondenten att ett helt annat systemstöd skulle krävas för att kunna marknadsvärdera de *finansiella instrumenten*. Vidare skulle de *"bli mer beroende av utomstående hjälp när det gällde att värdera sina pensionsåtaganden"*.

5.2.3 Olika strategier för att hantera förändring

I samtliga företag ansågs synen på förändringar bland de anställda i stort vara god. Fem av de sju tillfrågade respondenterna hade dock ingen direkt substans bakom sina uttalanden. Resterande två motiverade emellertid förändringsbenägenheten med att företagen utvecklats snabbt de senaste åren.

Merparten av de tillfrågade företagen hade arbetat ungefär ett år med övergången till IFRS. Det som skiljde bolagen åt var hur pass mycket arbete som lagts på projektet under detta år. En del företag hade arbetat aktivt under hela året medan andra hade haft en lite lugnare inställning som resulterat i att de i dagsläget låg på ett *"kartläggningsstadium"*. Fyra företag såg det som problemfritt att vara helt anpassade till IFRS till 2005. Två såg det som en förhoppning. Ett bolag utmärkte sig på så vis att de redan anpassat sig till IFRS fullt ut så när som på IAS 39 eftersom denna ännu inte är fullständigt klar.

De olika företagen hade relativt olika strategier för att anpassa sig till de nya redovisningsreglerna. Det bolag som ovan beskrevs som näst intill färdiganpassat till IFRS har hela tiden haft som strategi att successivt implementera IAS vartefter de kommit ut i regel ett eller ett par år innan de blivit en svensk redovisningsrekommendation. En annan typ av strategi som nyttjats av fyra av de tillfrågade bolagen är att de successivt anpassat sig till RR: s rekommendationer så fort det kommit nya. Härigenom ansåg de att en stor del av övergången redan var



avklarad då Redovisningsrådet i stor utsträckning bygger sina rekommendationer på IFRS. Även en tredje strategi kunde fastställas, nämligen ”ingen strategi alls”. Detta kunde sägas vara utmärkande för två av respondentföretagen. Visserligen följer de RR:s rekommendationer men eftersom de i dagsläget knappt hade påbörjat förstudien av vad IFRS innebar kunde de knappast beskyllas för att ha någon medveten strategi för förändringsarbetet.

Samtliga tillfrågade företag utom ett hade för avsikt att låta IFRS-reglerna omfatta även dotterbolagen. Det bolag som inte följde denna linje siktade på att i övergångsfasen endast låta IFRS användas på koncernnivå. Emellertid reserverade sig respondenten på detta företag för att eventuellt låta de nya reglerna omfatta också juridisk person i ett senare skede.

5.3 Kommunikation

För att på ett så tydligt och kortfattat sätt som möjligt presentera resultatet av de genomförda intervjuerna, är de av våra respondenters svar som direkt eller indirekt rör företagets kommunikation strukturerade efter Bedfords och Baladounis modell som presenterades i avsnitt 3.4.

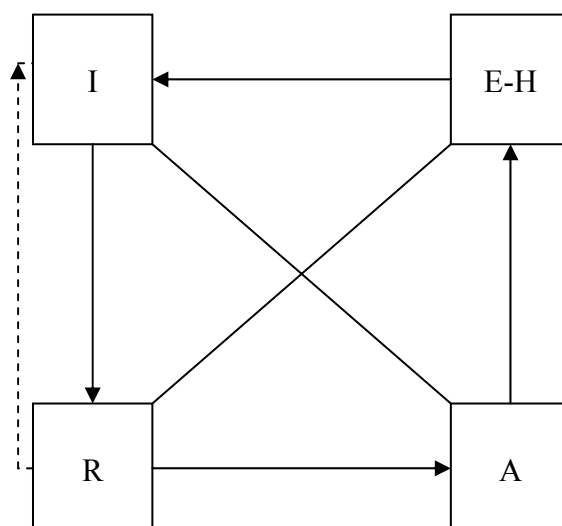


Fig 5.1 Kommunikationsmodellen. Fritt efter Bedford & Baladouni 1962, sid 653
E-H = Ekonomiska händelser, I = Informationskälla, R = Rapporter och A = Användare/destination

5.3.1 Ekonomiska händelser, E-H

Eftersom de ekonomiska händelserna i sig egentligen inte är målen för vår granskning har vi valt att inte kommentera dessa mer än att de naturligtvis är förutsättningar för att en kommunikation över huvud taget skall äga rum.

5.3.2 Informationskällan, I

Att det exempelvis är redovinnings- eller IR-avdelningen som kan utgöra informationskällan klarlades i teorin. Vi är dock mer intresserade av vem som sätter ramar för och styr *I* än vem som har den officiella funktionen.



Ledningen i form av styrelsen är enligt våra respondenter, såsom berördes i avsnitt 5.2.2, i flera fall bristfälligt involverad i arbetet och därmed förhållandevis oinsatt gällande den ökande informationsmängden i rapporteringen som följer med införandet av IFRS. Flera intervjusvar tyder även på en tendens av eventuellt ointresse från styrelsen, gällande att lägga direktiv för hanteringen av de nya reglerna och dess effekter. Vad gäller den verkställande ledningen svarade de flesta respondenter, vilka ofta ingick i någon form av operativ ledningsgrupp, att de hade mycket bra, bra eller åtminstone hyfsad ”koll på läget”. I ett av företagen fanns dock, genom beslut från styrelse och högsta verkställande koncernledning, en klar och tydlig strategisk styrning på området. Endast två av de i undersökningen deltagande bolagen hade direktiv från ledningen gällande hur tillkommande IFRS-information skulle tas in i årsredovisningen.

5.3.3 Användare/Destination - tillförlitlighet mellan I och A/D

Som också nämnts i avsnitt 5.2.1, avser samtliga koncerner i vår undersökning att följa minimikraven på informationsgivning och nästan alla att de var beredda att visa mer, om användarna så önskade. Det företag som utmärkte sig mest i frågan och hade för avsikt att ”maximera” upplysningarna gjorde alltså så för att för användarna/omvärlden tydligt visa upp den höga standard de anser att redovisningen håller.

Kopplingen mellan rapporten och användarna går via den kanal eller de kanaler informationskällan använder sig av. På frågan om vilka kanaler våra intervjupersoner avsåg att begagna sig av framledes, svarade samtliga att årsredovisningen var den viktigaste och/eller största. Delårsrapporter och bokslutskommunikéer var också vanliga svar och Internet och hemsidor likaså. Flera uppgav även analytikerträffar som viktiga, även om de inte hade haft några dylika speciellt avsedda för kommunikation av effekterna av en konvertering till IFRS. Två av respondenterna uppgav även att de använde sig av branschinterna trycksaker och/eller ekonomitidningar som informationskanaler.

På frågan om det anlätades någon extern expertis eller konsulter för att jobba med kommunikationsbiten svarade de flesta att de strävade efter att göra så mycket som möjligt själva och antingen inte alls eller ytterst marginellt anlätade konsulter på området. Respondenterna gav olika förslag på orsakerna till detta men den allom rådande orsaken var svag konjunktur/vikande resultat och därmed förknippad resursbrist. Flera av intervjupersonerna uppgav dock att de tog hjälp med saker som exempelvis layout, tryck och distribution. Ett par respondenter uppgav att de fick mer omfattande hjälp med kommunikationsbiten.

En naturlig följdfråga var vilka fördelar det gjorda valet – konsulter inom kommunikation eller inte – gav företaget. Av respondenterna utan konsulthjälp var svaren i stort sett entydiga. En respondent uttryckte kärnfullt det som var representativt för gruppen ”...*de kan aldrig sätta sig in i något lika bra som den som arbetar med det.*”

Av dem som anlätade extern expertis menade de flesta att det var svårt att själv avsätta personal med adekvat kompetens för dylikt arbete. Ytterligare en orsak var möjlighet till både benchmarking gentemot konsultens andra klienter samt tillgång till konsulternas ”erfarenhetsbank”, vilket innebar att någon annan oftast hade mött en



viss frågeställning förut och konsulterna kunde därigenom presentera alternativa lösningar.

5.3.4 Rapporter/Rättvisande bild av E-H

Att årsredovisningarna blir större och större är ingen hemlighet för någon som jobbar med dessa frågor. Vi ställde därför frågan om respondenterna kommer att låta årsredovisningen bli en "bibel" eller om de har alternativ på gång. En av intervjupersonerna menade att incitamentet att göra årsredovisningen till ett så komplett och heltäckande dokument som möjligt i och för sig var gott, men att det ledde till att allt färre kunde tillgodogöra sig informationen och att allt fler följaktligen slutade läsa den. Ändå trodde samma respondent att årsredovisningen skulle komma att svälla ännu mer. Tre av de sju intervjupersonerna ville uttryckligen förhindra att årsredovisningen blev för stor. Två av dessa tre uttryckte tankar om att dela upp den riktat mot olika intressenter, men ingen hade någon konkret plan på hur detta skulle ske.

Hur skall då företagen "åstadkomma en identifiering av den finansiella rapporten", alltså lyckas få den finansiella biten avgränsbar, tydlig och relevant för användaren bland all annan information. Majoriteten av respondenterna menade att de önskade en förbättring på området, men att de inte visste hur detta skulle ske. Respondenterna som hade övervägt en delning av årsredovisningen menade att just större tydlighet och relevans för läsarna var två viktiga anledningar till en delning.

Majoriteten av de undersökta företagen har för avsikt att "trycka igenom" (för övrigt en formulering som flera av respondenterna faktiskt använde spontant) en IFRS-implementering i dotterbolagen för att underlätta den slutliga sammanställningen i exempelvis årsredovisningen. Detta trots att det alltså ännu inte är avgjort om IFRS skall vara tillåtet att tillämpa i juridisk person eller inte. En av respondenterna ägde mycket god kunskap i ämnet och beskrev spontant hur de inte kunde trycka igenom det som enda alternativ då detta kunde krocka med lokalt reglemente, men att de ändå krävde IFRS-baserad koncernrapportering.

Svaren från våra respondenter på frågan om de har rapporteringsstrukturer, i form av exempelvis handböcker eller rapporteringspaket, som är redo för IFRS låg som ett kluster kring samma tema: Vi jobbar med det men är inte färdiga. Några hade kommit lite längre, några inte. En kommentar som återkom från några håll var att det var svårt att få godtagbar rapportkvalitet från vissa dotterbolag – i synnerhet utländska, och ännu mer signifikant, från dem utanför EU.



6 ANALYS

Med avstamp i uppsatsens syfte avser vi i detta kapitel redogöra för analysen, där empirin granskats i ljuset av teorin. Även detta kapitel är indelat efter samma tre grundfokus som de föregående kapitlen 3 Teori och 5 Empiri. I tur och ordning fokuseras alltså på förberedelser, implementering/förändring och kommunikation.

6.1 Förberedelser

Gällande kartläggning och bedömning av kritiska poster hade bolagen kommit olika långt. Vissa befann sig i en ren inledningsfas medan andra ansåg sig vara i stort sett färdiga med hela projektet. Av dem som nyligen startat processen verkar anledningen vara att IFRS-konverteringen hade ansetts ligga väldigt långt fram i tiden och att de därför hade väntat in i det längsta med att ta tag i uppgiften. Överlag verkar det som att de flesta har ett relativt bra grepp över vilka IFRS-regler som kommer att beröra dem. Däremot rådde fortfarande osäkerhet om omfattningen av det hela och hur effekterna skulle bli mer konkret.

Det finns dock vissa undantag där företagen inte verkar ha lika god överblick över vad IFRS-reglerna kommer att innebära för dem. Tillfredsställande kunskaper verkar främst saknas kring olikheterna mellan RR: s rekommendationer och IFRS-reglerna. Detta gäller framförallt de respondenter som genomgripande under hela intervjun påpekade att det inte existerade några större skillnader mellan de kommande reglerna och det nuvarande regelverket. Anmärkningsvärt är det faktum att en respondent såg RR 27 som en direkt kopia av IAS 39. Detta uttalande fick oss först att ifrågasätta intervjupersonens kunskaper i frågan, då det ännu inte existerar någon generell svensk redovisningsrekommendation om *värdering* av finansiella instrument. Övriga svar från respondenten tydde dock på att denna okunskap var ett undantag.

Vi menar att det leder till en felbedömning av hur pass väl förberedda bolagen i realiteten är om de ansvariga antar att förberedelserna är goda bara RR: s rekommendationer följs. Detta behöver inte betyda att alla dessa bolag befinner sig i en brydsam situation, utan något som också behöver uppmärksammas är vilka och hur många av de poster som påverkas mest som återfinns inom verksamheten. Helt klart är dock att ett par av bolagen kan stå inför framtida svårigheter då deras bokföring innefattar sådana poster. De som arbetar på dessa företag bör därför snarast fokusera mer på IFRS-problematiken för att undvika stora problem då det börjar dra ihop sig.

6.1.1 Vilka redovisningsposter kommer att påverkas mest?

Om vi bortser från den lilla minoritet som knappt har påbörjat sin kartläggning kan vi konstatera följande:

De poster som respondenterna överlag bedömde vara de som skulle påverka dem mest var *ersättningar till anställda* och *värdering av finansiella instrument*. När det gäller den sistnämnda posten bedömer vissa respondenter att det är denna regel som är den allra mest komplicerade att applicera, oavsett hur stor denna bokföringspost i koncernen är i monetära termer. Detta beror antagligen på att regeln ännu inte är färdigställd, men även på att den kräver förändringar av IT-systemen.



Beträffande *uppskjuten skatt* och *goodwill* ansåg företagen dessa poster ha mindre inflytande på redovisningen än de övriga ovan nämnda. Däremot rådde hos ett fåtal bolag en viss osäkerhet om *uppskjuten skatt* och om hur IAS 12 skilde sig från RR 9. Det är mycket möjligt att en del respondenters svar hade varit annorlunda om denna osäkerhet varit undanröjd. Ett konstaterande som emellertid kan göras är att dessa respondenter innehar en något lägre förberedelsegrad än de kollegor som hade klart för sig vilka skillnaderna är.

Ovanstående resonemang kan ge oss en fingervisning om att det trots allt är *ersättningar till anställda*, *värdering av finansiella instrument* samt *uppskjuten skatt* som kommer att påverka koncerner i denna bransch i störst utsträckning. Däremot verkar inte *goodwill* komma att inverka i lika hög grad på koncernernas implementering som de övriga, då denna post överlag alltså är relativt liten i de undersökta företagen.

Även när det gäller *disclosure* kan konstateras att vissa av respondenterna inte har klart för sig hur denna kommer att påverkas. Det är återigen de intervjupersoner som anser att de är i fas med de nya reglerna då de följt RR:s rekommendationer som avfärdar frågan som mer eller mindre trivial. Detta förstärker vårt resonemang om att dessa företag förmodligen får en hel del att stå i framöver (jämför med avsnitt 6.1).

Vi kan således konstatera att de poster företagen i undersökningen identifierar som de tyngsta att implementera stämmer relativt väl överens med tidigare, icke branschspecifika undersökningar av frågan som vi hänvisat till tidigare i uppsatsen.

6.1.2 Allmänt om förberedelserna

En försvinnande liten del av respondenterna eller deras kollegor hade applicerat/beräknat IFRS effekter på sin redovisning. Med tanke på att det Jönsson-Lundmark (2002) kallar ”vänta-och-se-policy” är den förhärskande hållningen i vissa koncerner är detta inte särskilt anmärkningsvärt i sig. Vi anser det ändå vara något anmärkningsvärt att försöksappliceringar och överslagsberäkningar inte gjorts i större utsträckning eftersom ett sådant förfarande hade fungerat som en väckarklocka för de som tror att de befinner sig på säker mark i denna fråga. Kunskapsluckor hade uppmärksamats i ett tidigare skede och på så vis förbättrat utgångsläget för en mer smärtfri övergång.

Flertalet av respondenterna tyckte att projektet som sådant var komplext men samtidigt lätt att genomföra. Här måste dock respondenterna delas upp i två kategorier. Dels den grupp som verkligen, enligt vår bedömning, var väl införstådda i frågan som helhet, dels den kategori som av olika anledningar tror att de är mer förberedda än vad de verkligen är. Det intressanta här är den första gruppens svar. Att projektet ses som komplext men lätt att genomföra tolkar vi som att övergången till en början upplevs svår att överblicka, men när frågan penetreras djupare upplevs den däremot inte som alltför svår att realisera.

6.2 Förändring

Utifrån intervju svaren har den förestående implementeringen av IFRS fogats in under de olika delteorierna kring förändring, vilket resulterat i nedanstående analytiska resonemang.



6.2.1 Omvärldens påverkan

Vad som kan konstateras är att det främst är två faktorer i det Jacobsen & Thorsvik (1998) kallar den generella omvärlden som utgör de primära källorna till de förändringar som denna studie berör. Det är till en början *politiska* beslut som har legat till grund för själva införandet av de nya redovisningsreglerna och bakom dessa beslut ligger *ekonomiska* (juridiska) faktorer för att stävja ekonomisk brottslighet och andra bedrägerier kopplade till företags redovisning. Bakom besluten finns även intentionen att åstadkomma en djupare ekonomisk integration. Harmoniseringen av redovisningen är följaktligen ett resultat av diverse ekonomiska och politiska aspekter som för Sverige och övriga EU-länder nu yttrar sig genom implementeringen av IFRS.

Enligt ett par av respondenterna kan alltså införandet av IFRS kan delvis motiveras med att redovisningsskandaler såsom ”Enron-debaclet” inte skall upprepas. (1 procent missköter sig och 99 procent straffas, som en av våra respondenter alltså sade.) Detta medför att IFRS ibland kräver produktion av information som åtminstone i många mindre bolag saknar substans och således inte har någon egentlig innebörd. Dessa bolag har helt enkelt inte de poster som IFRS-rekommendationerna kräver skall visas i redovisningen. Denna brist på materialitet kan leda till att övergången till IFRS, i det stora hela, påverkar bolag som inte är jättestora i relativt liten utsträckning. Kanske har hela projektet att konvertera till IFRS blåsts upp?

I den speciella omvärlden Jacobsen & Thorsvik (1998) definierat, är en av faktorerna extra intressant, framförallt ur kommunikationssynpunkt. Det är de *individer i omvärlden som företaget har direkt kontakt med*. De bolag som ingjuter en känsla av att vara tämligen pålästa då det gäller IFRS verkar ha inställningen att följs de minimikrav som IFRS ställer på tilläggsupplysningar tillfredsställs företagets intressenter väl. Kanske tar det för mycket resurser i anspråk att direkt från början maximera upplysningarna som en respondent hade för avsikt att göra? Visste denna respondent egentligen vad ett sådant förfarande skulle få för konsekvenser? Vid intervjuerna framkom också att det inte fanns något företag som ansåg att *andra organisationer* utgjorde något större hot ur konkurrenssynpunkt till följd av den ökade öppenheten med IFRS. Möjligen kan avsaknaden av detta avvägningsproblem knytas till den bransch som studerats. Inom verkstadsindustri beror lönsamheten till stor del på hur tillverkningsprocessen ser ut och detta är en handling inom verksamheten som måste ske på ett speciellt sätt. Detta är inget någon kan läsa sig till i en årsredovisning, eller som en intervjuperson uttryckte det ”...*det går helt enkelt inte att stjåla ett företags orderstock!*”

6.2.2 Vilka delar av verksamheten påverkas?

I empiriavsnittet framkom att övergången till IFRS sågs som en uppgift som till stor del skall skötas av den centrala ekonomifunktionen. Kanske skjuts lite väl mycket ansvar över på denna del, som enligt Rippe (2001) alltså ändå drar det tunga lasset i konverteringsarbetet. Det verkar finnas en tendens bland företagen att ledningen endast är involverad i målsättningen med övergången men inte i själva styrningen. Detta kan ses som något oroväckande då ledningen bör vara på det klara med vad som kommer att krävas av företaget och inte låta den centrala ekonomifunktionen ”ta hela smällen”. För att få en klar struktur över hur implementeringen skall genomföras och få det hela att förlöpa på ett så smidigt sätt som möjligt är det lämpligt att det för hela verksamheten fastslås en strategi för vad respektive avdelning skall göra. En sådan



strategi fastställs i normalfallet av ledningsgruppen men då denna ofta verkar sakna inblick i den aktuella frågan kan knappast någon välbetänkt strategisk plan bli att förvänta.

Till viss del kan kanske ovanstående tendens bero på en ovillighet hos ledningen att ödsla energi på att läsa in sig på området. Dels är detta arbete tids- och resurskrävande men samtidigt kan det också vara svårt att komma över tillfredsställande upplysningar om vad projektet egentligen innebär. En anledning till varför informationen är svåråtkomlig är sannolikt att en del av IFRS-reglerna ständigt förändras och därför inte är färdiga än. Detta kan upplevas som något frustrerande av företagen som själva är pressade till att vara startklara till januari 2005 men samtidigt är inte reglerna för anpassningen färdigställda i tid, alltså nu, då flera företag skall börja ta fram jämförelsetal inför konverteringen.

På samma gång kan ledningens okunskap också till viss del bero på ekonomifunktionen. Det är hos ekonomerna som informationen om IFRS hamnar och det är således dessa som inser, eller åtminstone är intentionen att dessa skall inse, omfattningen av det som behöver göras. Det ligger följaktligen på ekonomernas bord att ”sprida” information om projektets omfattning bland ledningens medlemmar så att dessa i sin tur kan sätta till rättmätiga resurser för övergången. Är då informationen som ekonomerna tillfrågar sig om övergången bristfällig, kan det bli svårt att informera ledningen om projektets innebörd, vilket i förlängningen leder till att ledningens kunskaper i frågan blir otillfredsställande.

Den bristfälliga informationen om IFRS kan oftast ses som en röd tråd genom hela organisationen. Då det saknas kunskap, saknas också planerade utbildningstillfällen även för dem Rippe (2001) benämner den operativa personalen. Gemensamt för sådana företag verkar också vara att de tror att övergången inte kräver så stora systemförändringar. Övergången till IFRS ställer emellertid ökade krav på företagens IT-system, men hur höga krav beror i stor utsträckning på vilka poster företagen har. Ett område som kommer att orsaka huvudbry för åtminstone några av företagen är IAS 39. Det verkar dock som om vissa företag är ”lyckligt ovetande” om detta i dagsläget, något som kan få ödesdiga konsekvenser för desamma senare i övergångsprocessen.

I anknytning till ovanstående resonemang kan således en del av de undersökta företagens rutiner för tillkommande information ifrågasättas. Samtliga respondenter ansåg att deras respektive företag hade tillfredsställande rutiner men frågan är om så också är fallet? Bäst rutiner verkar de företag ha där någon som är ansvarig för IFRS ingår i ledningen. På så vis underlättas arbetet med att föra kunskapen vidare till övriga ledningsmedlemmar, vilket i sin tur resulterar i en helt annan insyn i projektet bland samtliga berörda verksamheter i företaget.

6.2.3 Olika strategier för att hantera förändring

En intressant aspekt gällande varför företagen hade bra anpassningsförmåga till förändringar, var två av respondenternas motivering till detta, nämligen att deras respektive bolag utvecklats snabbt de senaste åren. Bolag som expanderat sin verksamhet genom kraftig årlig försäljningstillväxt får utstå stora organisatoriska förändringar. Ett naturligt steg blir vid sådan tillväxt också att de låter sig børsintroduceras, vilket i sin tur kräver ännu mer av organisationen. Därmed bör ett



företag som ”växt ur sina skor” ett flertal gånger, vant sina anställda vid omställningar i större utsträckning än ett företag som är stabilt med långsam tillväxt.

I empiriavsnittet nämndes att det i de olika intervjuföretagen fanns tre stycken relativt olika strategier för att anpassa sig till IFRS. Med utgångspunkt i den matris vi anammat från Jacobsen & Thorsvik (1998) som presenterades i avsnitt 3.3.3 (och däri ingående begrepp) följer här en analys av företagens strategier gällande förändring:

Ett av företagen implementerade hela tiden IFRS-reglerna vartefter de kommer ut, redan innan RR översatt dessa till svenska förhållanden. Detta beteende kan betecknas som *proaktivt* då organisationen successivt anpassas i förtid till följd av förväntningar om att miljön omkring skall förändras. De förväntade förändringarna av omgivningen utgörs i detta fall av RR: s rekommendationer som företaget kommer att behöva anpassa sig till då de träder i kraft. De ansvariga på företaget verkar helt enkelt resonera som så att – ”varför vänta när jobbet ändå skall göras”. Dessutom kan den successiva anpassningen ses som att omfattningen av förändringsarbetet är *inkrementellt*. Här genomförs inte några stora förändringar utan arbetet utförs genom att mindre delar av organisationen anpassas lugnt och sansat så att ny information tillåts sjunka in hos den personal som berörs. Kombinerar vi de båda dimensionerna och jämför med vår matris utkristalliserar sig ett bolag som tillämpar *finjustering*. Detta företag utgör *GRUPP A* i matrisen nedan.

En annan typ av strategi var att successivt anpassa sig till RR: s rekommendationer så fort det kommit nya. Denna taktik använde fyra av de tillfrågade företagen sig av. Denna metod skiljer sig något från företaget i föregående stycke då dessa bolag helt enkelt väntar på att RR: s rekommendationer skall träda i kraft och först då börjar följa dessa. Företagen reagerar alltså på små förändringar i omvärlden som redan inträffat det vill säga de uppträder *reaktivt*. Däremot sker den successiva anpassningen på liknande sätt som i företaget i *GRUPP A*, vilket tyder på att omfattningen av förändringsarbetet också här är inkrementellt. Dessa fyra företag representeras av *GRUPP B* i nedanstående matris och praktiserar följaktligen *anpassning*.

Resterande två av de intervjuade företagen saknade någon egentlig strategi för förändringsarbete. Förberedelserna i dessa båda företag kan därför ses som relativt bristfälliga. Därför placeras dessa under *GRUPP C* i matrisen och ses med andra ord som organisationer som använder sig av *omvandling*, det vill säga bolag som tvingas göra stora förändringar för att överleva då det redan inträffat något i omvärlden.



Utifrån vår bedömning var det inte något av de undersökta företagen som kunde ses som *omorienterande*, varpå *GRUPP D* kan strykas ur matrisen.

	Inkrementell	Strategisk
Proaktiv	Finjustering <i>GRUPP A</i>	Omorientering <i>GRUPP D</i>
Reaktiv	Anpassning <i>GRUPP B</i>	Omvandling <i>GRUPP C</i>

Figur 6.1 Olika typer av förändring. Fritt efter Jacobsen & Thorsvik 1998, sid 337

En fråga som intervjupersonerna emellertid var relativt eniga om var att låta IFRS-reglerna omfatta också dotterbolagen. Ser man bara till denna fråga bör samtliga respondentföretag i så fall ses som *proaktiva*, vilket strider mot ovanstående indelning. Denna våghalsighet är frapperande då det, som bekant, ännu inte är klart om IFRS ens skall tillåtas i juridisk person. Möjligen kan förklaringen att företagen är så proaktiva just i denna specifika fråga hämtas i någon slags ”lika-bra-att-passa-på-när-man-ändå-håller-på”-filosofi. Dessutom vill alltså de flesta företagsledare runt om i Europa att dotterbolagen också skall omfattas av IFRS (PwC, 2002).

Dock bör en sammanvägd bedömning av företagens hantering av förändringar göras vid fastställande av vilken typ av förändringsstrategi de använder sig av, varför den tidigare nämnda indelningen enligt grupperna A, B och C fortfarande känns obestridligt mest relevant.

6.3 Kommunikation

Många av svaren från våra respondenter berör givetvis flera delar av den redovisnings-kommunikationsmodell vi använt oss av. Vi har likväl sorterat in svaren under rubriker sammansatta av figurens delar för att vara så tydliga som möjligt.

6.3.1 Ekonomiska händelser, E-H

Eftersom de ekonomiska händelserna i sig alltså inte är målen för vår granskning har vi valt att inte analysera dessa. Deras existens är dock naturligtvis en förutsättning för att kommunikation över huvud taget skall äga rum.

6.3.2 Informationskällan, I

En fråga vi anser är mer intressant än vem som officiellt är informationskällan, är vem som sätter ramar för och styr densamma. Ledningen i form av styrelsen verkar i de flesta fall förhållandevis oinsatt. Som framgått av intervjuerna, vilket kan tyckas förvånande, verkar de även ointresserade av att lägga direktiv för hanteringen av hur de nya reglerna – och kanske ännu viktigare, hur resultatet av införandet av dem – skall hanteras och kommuniceras. Detta skulle kunna ge oanade effekter. Eftersom den verkställande ledningen besitter såväl bättre teoretiska som praktiska kunskaper kring IFRS är det inte helt osannolikt att denna skulle kunna komma att forma



informationen utan inflytande från styrelsen. Resultatet skulle i så fall kunna bli att styrelsen får en försvagad kontroll över företagets kommunikation.

6.3.3 Användare/Destination – tillförlitlighet mellan I och A/D

Våra respondenter uttrycker sig alltså i stort sett enhälligt villiga att inte bara följa minimikraven på informationsgivning utan även ytterligare öka transparensen om användarna så önskar. Med tanke på Bedfords och Baladounis (1962) betoning av vikten, eller till och med nödvändigheten, av mycket hög tillförlitlighet mellan I och A/D, det vill säga den diagonal som förbinder dem i figuren, är det intressant att notera att detta är något som företagen verkar vara väl medvetna om. Den ”feedback” författarna talar om i detta avseende verkar företagen också söka genom att bemöda sig om lyhörddhet inför användarnas önskemål. Det företag i vår studie som avser att ”informationsmaximera” för att visa redovisningens höga standard, har uppenbarligen insett vikten av hög tillförlitlighet mellan informationskällan och användarna. Detta kan dock tänkas få andra effekter, vilka redovisas för i nästa avsnitt (6.3.4).

Vi ställde även frågor och samtalade med våra intervjupersoner angående ekonomisk information, konverteringen till IFRS och anlitaandet av kommunikationskonsulter samt fördelar och nackdelar med dessa. Analysen av respondenternas synpunkter på detta område görs av oss något vidare, mindre ortodoxt teoribaserat. Avsikten med detta är dels att det annars hade varit svårt att använda delar av empirin som vi ändå bedömt som värda att förmedla till läsaren och vår samarbetspartner för uppsatsen och dels att vi på detta sätt i högre utsträckning kan redogöra för våra egna tankar. Företagen verkar alltså överlag vara villiga att ta hjälp med exempelvis layout och distribution, men inte så mycket mer. Frågan är varför. Ett svar skulle kunna vara att även om inte företagens anställda har studerat och agerar efter Bedfords och Baladounis (1962) modell, verkar de (naturligtvis) ha förstått vikten av tillförlitlighet och att välja rätt kanaler beträffande kommunikationen med omvärlden. Det förefaller då logiskt att de därför försöker hantera dessa bitar så bra de kan och därmed vinnlägger sig om att till och med exempelvis årsredovisningens layout skall inge förtroende.

Respondenternas svar antyder att många av de företag som ingår i studien inte verkar ha insett vikten av att sälla bland informationen för att ge mesta möjliga relevans och användbarhet åt intressenterna. Detta skulle möjligen kunna ha att göra med att verkstadsbranschen generellt är relativt konservativ och kanske menar bolagen att bara de presenterar tillräckligt korrekt och rättvisande information, är det sedan upp till användarna huruvida de skall förstå eller inte.

Konsulter skulle mycket väl kunna hjälpa företagen med det som Bedford och Baladouni (1962) benämner den producerande dimensionen av kommunikationen av redovisningen:

- Att koda informationen till meddelanden
- Att förmedla kodade meddelanden till mottagarna

Starka motiv till att anlita konsulter skulle kunna vara att dessa har erfarenhet av att förmedla budskap från olika källor till olika användare på ett effektivt sätt. Detta skulle innefatta att konsulterna rimligtvis besitter goda kunskaper i att förstå hur information skall kodas till ”genomslagseffektiva” meddelanden med hög relevans.



Vidare bör konsulterna givetvis äga dokumenterat god förmåga att välja rätt kanaler för kommunikationen, med utgångspunkt från varje företags unika situation – varför inte med utgångspunkt i Bedfords och Baladounis (1962) modell.

Vad vi vidare finner intressant är att så många verkstadsindustrikoncerner anser sig vara så duktiga på kommunikation att de inte tycker att de behöver någon hjälp. Vi menar att detta kan tyckas vara en smula ologiskt. Dock tycker vi oss kunna urskilja en pusselbit till förklaringsbilden. En av respondenterna säger, angående konsult hjälp kring kommunikation, att ingen kan förstå verksamheten så bra som de som arbetar i den. Detta skulle kunna tolkas som att företaget hamnat i ett dilemma som de flesta som varit elever upplevt angående sina lärare: Det krävs inte bara ämneskunskaper – förmågan att förmedla kunskapen måste också finnas där. Om företaget inte kan motivera varför en mängd information är intressant för en användare undermineras således själva fundamentet för att kommunikation skall uppstå. Om vi ställer oss frågan varför denna aningen självtillräckliga inställning i så fall finns, blir svaren av än mer resonemangsmässig karaktär. Kanske kan det vara en prestige fråga; företagen vill visa att de minsann kan detta. Kanske handlar det om företagsintern prestige och politik – ekonomerna vill visa framfötterna i sin teknikerdominerade bransch. Prestige och politik till trots är kanske den mest logiska förklaringen lågkonjunkturen som råder. Våra intervju personer angav resursbrist som ett problem i sammanhanget och då är det säkert bra för självkänslan att med emfas tillägga ”Vi kan detta bra själva”. Surt, sa´ räven...

6.3.4 Rapporter/Rättvisande bild av E-H

Att utöka sin informationsgivning genom tilläggsupplysningar leder obönhörligen till att (års)redovisningen sväller. Endast en minoritet av företagen hade identifierat detta som ett problem och hyste tankar som rörde ett förhindrande av en för stor årsredovisning. Endast två respondenter kunde påtala en konkret åtgärd, en delning av årsredovisningen, för att ta itu med problemet. Vi menar att de IFRS-reglerade årsredovisningarna, med mer och mer detaljerad information om fler och fler poster, riskerar att få ett förfelat syfte. Bedford och Baladouni (1962) framhåller vikten av att det som tas med i rapporterna fyller en funktion för användarna. Vi ställer oss frågande till om all den information som i synnerhet efter en konvertering till IFRS följer med i årsredovisningen, verkligen fyller en funktion för användarna. Kanske finns det en risk att allt färre äger förmåga att verkligen se den rättvisande bild, symboliserad av diagonalen som förbinder E-H och R i figuren, av de ekonomiska händelserna som författarna talar om. Vidare menar en respondent att IFRS kräver att företagen lämnar ut information som är i det närmaste irrelevant för att ge en rättvisande bild av mindre koncerners ekonomiska ställning. Detta går i så fall stick i stäv med Bedfords och Baladounis (1962) krav på att endast betydelsefulla ekonomiska händelser skall tas med i rapporteringen.

Något som också är intressant är att majoriteten av respondenterna ville att den finansiella rapporten skulle bli tydligare och mer relevant. Trots att de inte visste hur detta skulle ske var det ingen som spontant nämnde kommunikationskonsulter som en lösning fastän dessa rimligtvis bör ha kunskap om just sådana frågor.

Thorell (1999) menar att redovisningen kan liknas vid ett språk som kan tolkas olika av användarna beroende på deras kunskaper i ämnet, alltså hur skickliga läsarna är på att förstå den information som erbjuds. Med tanke på att vi intervjuat personer som borde



höra till de väl insatta i frågan och dessa anmärkningsvärt ofta visat tydliga kunskapsluckor väcks hos oss frågan: Hur relevant som kommunikationsverktyg är ett språk som i all sin detaljrikedom försvårar en allmän förståelse för och användning av detsamma? Denna fråga, menar vi, blir ännu mer aktuell med tanke på de svårigheter och missförstånd som respondenterna i undersökningen påtalat gällande företagens utländska dotterbolags rapportering och tolkning av IFRS. Detta i synnerhet som majoriteten av företagen har för avsikt att ”trycka igenom” en IFRS-implementering i dotterbolagen.



7 SLUTSATSER OCH FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING

I följande kapitel, uppsatsens sjunde och sista, redogör vi för slutsatserna vi dragit utifrån den analys vi gjort. Inledningsvis ger vi ett utlåtande kring företagets förberedelse och förändring och vad vi utifrån denna information kan sluta oss till. I nästa steg redovisar vi slutsatser med avseende på företagets kommunikation. Slutligen redogörs för några av de områden där vi skulle finna fortsatt forskning intressant.

7.1 Slutsatser

Förberedelser och förändring

Utifrån denna studie kan vi inte dra några generaliserande slutsatser om huruvida ett företags storlek har någon betydelse för förberedelsegrad och förändringsarbete. En mindre koncern tycks till exempel inte nödvändigtvis vara mindre redo inför konverteringen till IFRS än en större. Företagens förberedelser verkar snarare bero på vilken typ av person som företaget har som centralfigur på IR-, finans- och ekonomiavdelningen. Mer engagerade och drivande individer verkar ha lättare för att på ett tidigt stadium leda resten av företaget igenom förberedelserna för projektet, vilket i sin tur för med sig en smidigare implementering och kommunikation av de nya redovisningsreglerna.

Revolution eller evolution? Är kanske hela projektet med övergången till IFRS upphaussat av konsulter och andra fackmän för att sälja sina tjänster i större timantal, eller är det möjligtvis istället så att en del företag missat komplexiteten? Tack vare att ett av våra respondentföretag hade kommit så pass långt med övergången, satt dessa med något av ett facit i hand. Med tanke på att representanten från detta företag ansåg att det trots allt krävdes en hel del arbete för att möjliggöra implementeringen kan vissa andra företags agerande i frågan tyckas vara aningen blåögt. Tilläggas bör dock att projektets omfattning i hög grad tenderar att vara postspecifikt. Detta betyder att företag som har höga belopp i många av de poster som påverkas mycket av implementeringen av IFRS kan komma att beröras väldigt mycket, samtidigt som bolag med en annan finansiell struktur och annorlunda redovisningspolicy kan lämnas näst intill oförändrade.

Ovan nyligen nämnda företag anpassade sig efter IAS vid ett sådant tidigt stadium att konsulter och revisorer knappast innehade tillfredsställande kunskaper på området. Idag är situationen annorlunda och stor hjälp finns att tillgå hos diverse revisionsbyråer et cetera, vilket bör underlätta för de företag som nu står inför konverteringen. En ytterligare omständighet som kan gagna en del bolag är om de, tack vare sin snabba tillväxt, vant sina anställda vid såväl organisatoriska som andra förändringar. Dessa snabbväxande företag torde nämligen därigenom, åtminstone för tillfället, ha en bättre grundstruktur för att hantera förändringar, vilket sannolikt bör underlätta arbetet då en övergång till IFRS står för dörren. Utifrån de undersökta företagets strategier för att hantera förändringar i allmänhet kan resonemang föras kring vilka konsekvenser dessa förfaringssätt kan komma att få för företagen då IFRS skall implementeras.

Företaget i GRUPP A verkar ha en sund inställning till projektet och ser ut att ligga extremt bra till inför övergången 2005.



Även de fyra företagen i GRUPP B verkar ligga väl i fas med anpassningen idag och kommer antagligen kunna hantera övergången utan några större komplikationer.

Däremot kan de bristfälliga strategierna hos de båda företagen i GRUPP C få betydande konsekvenser. Risken finns att dessa, med sin vänta-och-se policy, halkar så pass långt efter att de tvingas göra stora förändringar, kanske inte direkt för att överleva, som teorin så dramatiskt anger, men väl för att inte behöva göra omfattande och dyra panikjusteringar när man ändå till sist blir tvingad till konvertering.

Hur väl förberedda är företagen?

Då företagen i vår undersökning, sina likheter till trots, ändå visar upp en så skiftande grad av förberedelser inför IFRS-konverteringen är det svårt att uttala sig om dem som grupp i mer precisa termer. Om vi ändå dristar oss till ett sammanfattande uttalande ger vi företagen betyget ”knappt godkänt” i ämnet.

Lever ett företag i tron att övergången är okomplicerad för att en successiv anpassning skett till RR:s rekommendationer, kan det leda till ett bryskt uppvaknande i ett sent skede av processen. Risken finns att företag i grupp B ”halkar ner” till C-kategorin om de har stora poster som påverkas. Obehaget kan också bli dubbelt. Dels kan företag bli tvungna att genomföra drastiska förändringar på kort tid, med mycken turbulens för företaget som resultat. Dels kan det visa sig att då bolaget påverkas i stor utsträckning kan mycket kostsamma akuta åtgärder bli nödvändiga för att färdigställa konverteringen inom stipulerad tid. Medvetenhet om skillnaderna och vad de innebär för företaget är givetvis något som minskar risken för att få obehagliga överraskningar. Vad gäller medvetenhetsgraden har vi också sett en stor spridning mellan de olika företagen. Projektet kan alltså sägas vara komplext i inledningsfasen för att sedan övergå till att vara lättimplementerat om bara erforderliga resurser avsätts. Det är kanske här det största problemet ligger, att tillskansa sig dessa resurser på ett tidigt stadium av processen.

Att uttala sig om resten av branschen utanför de företag vi undersökt är svårt. Det som skulle kunna vara allmängiltigt är likheter i vilka poster som dominerar i bolagens finansiella struktur. Även om påverkan på dessa kan komma att bli stor är det dock svårt att uttala sig om generell grad av förberedelse då detta alltså verkar vara mer beroende av en drivande målinriktad person än någon annan faktor vi upptäckt.

Kommunikation av företagets redovisning

Hur kommer då företagen att hantera kommunikationen av de effekter som uppstår genom en konvertering till IFRS? Många av företagen verkar sakna en klar policy i frågan. Detta verkar i sin tur bero på att de antingen anser att konverteringen inte får särskilt stora effekter eller att de inte vet vilka effekter konverteringen över huvud taget får. Vad gäller vilka instrument, verktyg och kanaler företagen avser att begagna sig av för kommunikation inom en överskådlig framtid är det tveklöst årsredovisningarna och Internet som kommer att dominera.

Styrelsernas ignorans skulle kunna orsaka att styrningen av kommunikationen av företagets ekonomiska prestation och finansiella ställning hamnar längre bort från styrelsen och indirekt aktieägarna. Detta skulle i sin tur underlätta för den verkställande ledningen att agera i eget intresse snarare än i ägarnas. Vi menar därför



att det borde ligga i företagens styrelsernas intresse att minska det kunskapsförsprången de verkställande idag har.

Om företagen insåg vad som krävdes, eller ur en kommunikationskonsults synvinkel – om denne lyckas göra företagen uppmärksamma på vad som krävs, gällande balans mellan elementen i kommunikationens grundstruktur, kanske företagen i högre utsträckning skulle kunna se var de brister och vad som i så fall skulle kunna göras åt det.

Om IFRS sedan även kommer att gälla för Juridisk person, kan anlita konsulter inom kommunikation komma att öka, då mindre företag möjligtvis har färre anställda till att arbeta med enskilda problem av dylik karaktär. En inkörsport för kommunikationskonsulter skulle härvid kunna vara att säga ”Vi kan åstadkomma en identifiering av er finansiella rapportering. Vi kan göra den tydlig och relevant för användarna”. Detta var, som framkom i vår analys, nämligen ett område där företagen verkade känna osäkerhet.

Är det något företagen förstått värdet av så är det graden av tillförlitlighet. Således verkar företagen genomgående anstränga sig för att de som använder sig av företagens rapporter också skall tro på det som står där. Kanske kan detta ses som en reaktion på de redovisningsskandaler som hänt de senaste åren och företagen vill försöka säga: ”Vi är minsann inget Enron”.

Vad gäller de senare årens redovisningsskandaler ställer vi oss frågan om IFRS är ”ett barn av sin tid”? Det är inte alldeles omöjligt att det är så. Vid en mer övergripande ”totalanalys” av de svar vi fått menar vi att ”språket IFRS” är så detaljerat att det, trots sitt goda syfte att garantera kompletta och heltäckande dokument riskerar att utestänga om inte många så åtminstone vissa användare. Visst kan IFRS ge viktiga detaljerade upplysningar av intresse för den insatte i specifika frågor, men frågan är om inte möjligheten till en enkel men god överblicksbild av företagen i och med IFRS ”offras på detaljstyrningens altare”. Möjligtvis skulle detta kunna förhindras av ett bestämt agerande från företagens sida. Att företagen identifierat rapporternas storlek och detaljrikedom som ett problem är dock sällsynt. Ännu mer sällan vet de hur de skall åtgärda problemet. Därför håller vi det för sannolikt att det kommer att dröja innan företagen gör något åt rapporternas omfång. Tänkbart är kanske att det händer om några användare av årsredovisningen ser omfånget som ett problem och hinder för god förståelse. Vad gäller användarnas önskemål verkade ju företagen i undersökningen vara synnerligen lyhörda.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Nedan följer en översikt av de områden där vi skulle finna fortsatt forskning intressant:

- Att andra branscher har annan ”finansiell standardstruktur” kan tyckas givet. Frågan är om det går att se några skillnader som är förknippade med just branschtillhörighet. Det vore intressant att se om det går att skilja olika branscher åt vad gäller såväl förberedelser och förändringsarbete som kommunikation.
- Att undersöka Bedfords & Baladounis (1962) modell mer ingående borde vara av allmänt intresse. Att studera dess beståndsdelar och exempelvis försöka



utreda vad som bygger upp diagonalerna i modellen, alltså hur rättvisande bild respektive tillförlitlighet skapas, synes särskilt aktuellt.

- Aktuellt verkar det också vara att utreda närmare vilka som kontrollerar formandet av företagens information och på vilket sätt.
- Att göra en undersökning kring vad som styr innehållet i IFRS är en fråga som även den verkar mycket intressant
- Något annat som just nu skulle kunna vara värdefullt vore att utreda graden av kunskap om och förberedelse inför IFRS bland revisorerna.
- Vidare skulle andra intressenters (analytiker, investerare, organisationer) kunskaper i frågan vara värda att utreda.



KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Alexander, D, Archer, S: *European accounting guide*, San Diego: Harcourt Brace Professional Publishing, cop, 1998.

Alvesson, M, Sköldbberg, K: *Tolkning och reflektion-vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Lund: Studentlitteratur, 1994.

Andersen, I: *Den uppenbara verkligheten*, Lund: Studentlitteratur, 1998.

Arbnor, I, Bjerke, B: *Företagsekonomisk metodlära*, Lund: Studentlitteratur, 1994.

Axelmann, L, Philips, D, Wahlquist, O: *IAS/IFRS 2005 – En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*, Ernst & Youngs skriftserie nr 55, Stockholm: Printgraf, 2003.

Belkoui, M, Belkoui, R: *Fairness in Accounting*, London: Quorum Books, 1996.

Edenhammar, H, Hägg, I: *Makten över redovisningen*, Stockholm: SNS (Studieförbundet Näringsliv och Samhälle) i samarbete med FAR (Föreningen Auktoriserade revisorer), 1997.

Edenhammar, H: *Nya redovisningsprinciper: på väg mot IAS 2005*, Stockholm: Stockholmsbörsen, 2002.

Fiske, J: *Kommunikationsteorier*, Borås: Wahlström & Widstrand, 1997.

Holme, I, Solvang, B: *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa mätmetoder*, Lund: Studentlitteratur, 1997.

Jacobsen, D I, Thorsvik, J: *Hur moderna organisationer fungerar*, Lund: Studentlitteratur, 1998.

Lantz, A: *Intervjumetodik – Den professionellt genomförda intervjun*, Lund: Studentlitteratur, 1993.

Lekvall, P, Wahlbin, C: *Information för marknadsföringsbeslut*, Göteborg: IHM Publishing, 2001.

Lundahl, O, Skärvad, P-H: *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund: Studentlitteratur, 1999.

Nobes, C: *Accounting harmonisation in Europe: process, progress and prospects*, London: Financial Times Business Information, cop, 1992.

Nobes, C, Parker, R: *Comparative International Accounting*, Cambridge: Prentice Hall International, 1995.



Patel, R, Davidson, B: *Forskningsmetodikens grunder*, Lund: Studentlitteratur, 1998.

Smith, D: *Redovisningens språk*, Lund: Studentlitteratur, 2000.

Svenning, C: *Metodboken – en bok om samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling*, Eslöv: Lorentz, 1996.

Thorell, P: *Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse*, Uppsala: Iustus förlag, 1999.

Wiedersheim-Paul, F, Eriksson, L T: *Att utreda, forska och rapportera*, Malmö: Liber, 1999.

Artiklar

Bedford, N M, Baladouni, V: *A Communication Approach To Accountancy*, Accounting Review, Vol 37, Issue 4, October 1962.

Jönsson-Lundmark, B: *IAS-regler i koncernredovisningen*, Balans nr 12, 2002.

Rippe, J: *Vägen mot IAS – skjut inte upp konverteringsprocessen*, Balans nr 6-7, 2001.

Rapporter

2005 – *Ready or not, IAS in Europe – the views of over 650 CFOs*, PricewaterhouseCoopers, 2002.

Årsredovisningar

Alfa Laval, 2002.

Cardo, 2002.

Ericsson, 2002.

Flexlink, 2002.

KMT, 2002.

Munters, 2002.

Nibe, 2002.

SinterCast, 2002.

Internetkällor

www.iasplus.com, 2003-04 – 2003-05.

www.kpmg.se, 2003-04 – 2003-05.

www.lindebergs.se, 2003-04 – 2003-05.

www.pwcglobal.com, 2003-04 – 2003-05.

www.stockholmsborsen.se, 2003-04 – 2003-05.

Muntliga källor

Marton, Jan: Seminarium 2003-05-13.



Intervjuer

Alfa Laval: Group Chief Accountant, telefonintervju 9/5-03.
Cardo: Group Accounting Controller, telefonintervju 25/4-03.
FlexLink: Group Finance Manager, besöksintervju 24/4-03.
KMT: Ekonomichef, telefonintervju 8/5-03.
Munters: Financial Director, telefonintervju 14/5-03.
Nibe: CFO, telefonintervju 8/5-03.
SinterCast: CFO, telefonintervju 7/5-03.

Övrigt

IAS/IFRS – påverkas controllerarbetet?, Informationsmaterial från KPMG, 2003.



Bilaga 1

Intervjuguide

Allmänt: Inled samtalet med att berätta lite om undersökningen, ge lite bakgrund. Nämna att intervjun kommer att vara indelad i två stycken block: Förberedelse/implementering samt kommunikation.

Förberedelse/Implementering av IFRS:

Efterlever ni idag Swedish GAAP i detalj? Har ni gått igenom det? Har ni tänkt gå igenom det?

Har ni för avsikt att vara helt IFRS-kompatibla från och med 2005 och hur långt har ni i så fall kommit med anpassningen till IFRS?

Hur länge har ni jobbat med övergången till IFRS som mål?

Har ledningen och styrelsen fastställt en IFRS-strategi?

Är ledningen involverad i arbetet – främst avseende mål och styrning?

Har arbetet hög prioritet?

Finns det en projekt- och styrgrupp?

Finns det en grundlig planläggning av arbetet? Aktivitetsplan, tidsplan, kostnadsbudget?

Är många av de anställda involverade? På ett tidigt stadium?

Har berörda fått tillfälle att få goda förkunskaper inom IFRS?

Hur påverkas er redovisning i stort?

Har ni identifierat några poster som påverkas mer än andra i er redovisning? Vilka?

(Om nej fråga på vilket sätt de tror att följande poster kommer att påverkas: *Uppskjuten skatt, finansiella instrument, goodwill samt ersättningar till anställda.*)

Har arbetet i sådana fall påbörjats med dessa?

Har ni ”försöksapplicerat” IFRS på några företagsspecifika frågeställningar?

Har ni upprättat någon överslagsmässig beräkning av IFRS-effekterna på resultat och eget kapital?

Ser ni övergången till IFRS som enkelt eller svårt?



Uppfattar ni projektet som lättöverskådligt eller komplext?

Är projektet resurskrävande? Om så – med avseende på vilka resurser?

Är erforderliga resurser avsatta?

Anlitar ni extern expertis/konsulter för att arbeta med förberedelsen och implementeringen av konverteringen till IFRS? Om ja – vad ger det? Om nej – varför inte?

Finns förslag till kompletteringar/ändringar av redovisningsprinciper och tilläggsupplysningar?

Har det tagits fram någon redovisningshandbok eller något rapporteringspaket?

Har ni klarlagt eventuella nya krav på ert IT-system eller behov av nya system?

Har ni fastställt vilket utbildningsbehov som finns?

Har ni planerat in några IFRS-workshops/-diskussionsmöten/-kurser eller rekryterat personal med IFRS-kunskap?

Vilka delar av er organisation tror ni kommer påverkas, förutom ekonomifunktionen? (Exempel: Operativ personal, budgetering och intern rapportering, företagets finansiering, juridiska kontrakt et cetera) – På vilket sätt?

Organisationen i allmänhet:

Är organisationen som sådan i allmänhet positiv till förändringar?

Fördelas arbetsuppgifter i allmänhet på flera arbetare?

Finns tid anslagen för högkvalitativ problemlösning?

Finns tillgång till specialistkompetens inom komplicerade områden?

Finns det tillfredsställande rutiner för att hantera tillkommande information?

Finns bra instruktioner och rapporteringsformulär?

Finansiell informationsgivning/Kommunikation:

Har ledningen klart för sig hur öppenheten påverkas av IFRS, med all den obligatoriska informationsgivningen?

Har man en plan för hur man tänker hantera detta?

Tänker ni följa rekommendationernas minimikrav eller tänker ni utöka informationen ännu mer för att ”göra analytiker och investerare glada”?



Har ledningen bestämt hur tillkommande IFRS-information ska tas in i årsredovisningen?

I takt med att årsredovisningarna sväller – kommer ni att låta den bli en ”bibel” eller kommer ni att dela upp den på flera, riktade till olika intressenter?

Vilka kanaler kommer ni använda er av för att presentera information i framtiden?

Har man träffat analytiker och investerare för att beskriva/resonera kring IFRS-effekter?

Hur ska ni göra för att ”åstadkomma identifiering av den finansiella rapporten”, alltså göra en tydlig särskiljning från annan information?

Anlitar ni extern expertis/konsulter för att arbeta med kommunikationen av konverteringen till IFRS? Om ja – vad ger det? Om nej – varför inte?

Tror du att er övergripande finansiella informationsgivning kommer att förändras och i så fall – hur?