



Högskolan  
Kristianstad

Högskolan Kristianstad  
291 88 Kristianstad  
044-250 30 00  
[www.hkr.se](http://www.hkr.se)

Examensarbete, 15 hp, för  
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och revision  
Termin år: VT 2023  
Fakulteten för ekonomi

# **Utmaningar i implementeringsprocessen från K3 till IFRS 16**

En kvalitativ studie om vilka  
utmaningar svenska företag  
upplever vid implementeringen  
av IFRS 16 från K3

**Sofie Grönvall och Julia Hye-Knudsen**

## **Författare**

Sofie Grönvall och Julia Hye-Knudsen

## **Titel**

Utmaningar i implementeringsprocessen från K3 till IFRS 16  
En kvalitativ studie om vilka utmaningar svenska företag upplever vid  
implementeringen av IFRS 16 från K3

## **Engelsk titel**

Challenges in the implementation process from K3 to IFRS 16.  
A qualitative study on the challenges Swedish companies experience when  
implementing IFRS 16 from K3

## **Handledare**

Jennifer Emsfors

## **Bedömande lärare**

Maria Bengtsson

## **Examinator**

Heléne Tjärnemo

## **Sammanfattning**

Den nya leasingstandarden, IFRS 16, infördes år 2019 och ersatte föregångaren IAS 17. Den nya standarden innebär att alla leasingavtal numera ska redovisas likadant och ska tas upp i balansräkningen. Efter införandet av IFRS 16 finns det nu större skillnader mellan hur leasingkontrakt redovisas enligt K3 och IFRS och därmed kan det nu uppstå fler utmaningar i implementeringsprocessen. Tidigare forskning har inte studerat specifikt övergången från K3 till IFRS 16 utan har mest fokuserat på vilka effekter den nya standarden får på företagens finansiella nyckeltal. Syftet med denna studie är att undersöka vilka utmaningar svenska företag upplever i övergången från K3 till IFRS 16. För att uppnå syftet för denna studie utformades en egen modell utifrån Kasurinens (2002) *revised management accounting change model* och Rippes (2001) fyra faser för ett konverteringsprojekt. Som ett övergripande ramverk användes även *contingency theory*.

Studien genomfördes med hjälp av nio semistrukturerade intervjuer med företag, redovisningsspecialister samt en IT-konsult. Resultatet visade att det fanns diverse utmaningar i övergången från K3 till IFRS 16. Utmaningarna som framkom var exempelvis att det var svårt att förstå nyttan med standarden samt att samla in och tolka leasingkontrakten. Studien visade också att utmaningarna skiljde sig åt mellan olika företag beroende på hur många leasingavtal som fanns.

## **Ämnesord**

IFRS 16, K3, implementeringsprocess, utmaningar, övergång, företag, konsulter

**Author**

Sofie Grönvall och Julia Hye-Knudsen

**Title**

Challenges in the implementation process from K3 to IFRS 16.  
A qualitative study on the challenges Swedish companies experience when implementing IFRS 16 from K3

**Supervisor**

Jennifer Emsfors

**Assessing teacher**

Maria Bengtsson

**Examiner**

Heléne Tjärnemo

**Abstract**

The new leasing standard, IFRS 16, was introduced in 2019 and replaced its predecessor IAS 17. The new standard means that all leasing agreements must now be reported in the same way and must be included in the balance sheet. After the introduction of IFRS 16, there are now greater differences between how leasing contracts are reported according to K3 and IFRS, and thus more challenges can now arise in the implementation process. Previous research has not specifically studied the transition from K3 to IFRS 16 but has mostly focused on what effects the new standard has on the companies' financial ratios. The purpose of this study is to investigate what challenges Swedish companies experience in the transition from K3 to IFRS 16. To achieve the purpose of this study, an own model was designed based on Kasurinen's (2002) *revised management accounting change model* and Rippe's (2001) four phases for a conversion project. As a supplementary theory, contingency theory was also used.

The study was carried out using nine semi-structured interviews with companies, accounting specialists and an IT consultant. The result showed that there were various challenges in the transition from K3 to IFRS 16. The challenges that emerged were, for example, that it was difficult to understand the benefits of the standard and to collect and interpret the leasing contracts. The study also showed that the challenges differed between different companies depending on how many leasing agreements there were.

**Keywords**

IFRS 16, K3, implementation process, challenges, transition, companies, consultants

## **Förord**

Vi vill inleda med att tacka vår handledare Jennifer Emsfors för ett otroligt stöd och vägledning under uppsatsarbetet. Det är tack vare dig, Jennifer, som vi har tagit oss igenom denna hektiska och svåra vår. Vi vill även tacka Pernilla Carlsson för tips och råd gällande språk och form. Ett stort tack riktas även till de informanter som tagit sig tiden att ställa upp på intervjuer med oss, utan er hade denna studie inte varit möjlig. Vi vill även tacka varandra för ett gott samarbete där vi funnits och stöttat varandra när det känts hopplöst. Till sist vill vi även rikta ett tack till våra nära och kära som funnits där trots att vi inte alltid varit nåbara.

Tack!

Kristianstad, 25 maj 2023

.....

Sofie Grönvall

.....

Julia Hye-Knudsen

# Innehållsförteckning

<b>1. Introduktion .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problematisering .....	2
1.3 Syfte .....	5
1.4 Forskningsfrågor .....	5
1.5 Avgränsning .....	5
<b>2. Institutionaliala .....</b>	<b>6</b>
2.1 Leasingredovisning enligt K3 .....	6
2.2 IFRS 16 – leasing .....	7
<b>3. Teoretisk referensram .....</b>	<b>8</b>
3.1 Tidigare forskning .....	8
3.1.1 IFRS 16 .....	8
3.1.2 Utmaningar med implementering av IFRS .....	10
3.2 Teoretisk referensram.....	12
3.2.1 Revised management accounting change model.....	13
3.2.2 Faser i en konverteringsprocess .....	17
3.2.3 Contingency theory .....	17
3.3 Användning av teori i studien .....	18
<b>4. Vetenskaplig metod.....</b>	<b>21</b>
4.1 Forskningsmetod .....	21
4.2 Forskningsansats .....	22
4.3 Datainsamling .....	23
4.3.1 Semistrukturerad intervju .....	24
4.3.2 Litteratursökning.....	26
4.4 Analys av data .....	27
4.5 Studiens trovärdighet .....	28
4.5.1 Trovärdighet.....	28
4.5.2 Pålitlighet.....	29
4.5.3 Överförbarhet.....	29
<b>5. Empiri och analys.....</b>	<b>31</b>
5.1 Övergripande förändringskrafter.....	31
5.1.1 Omvärlds- och organisationsnivå.....	32

5.1.2 Individnivå .....	35
5.2 Påverkande förändringskrafter .....	37
5.2.1 Confusers .....	37
5.2.2 Frustrators .....	40
5.2.3 Delayers .....	41
5.3 Implementeringsprocessen .....	45
5.3.1 Utmaningar kopplade till olika faser .....	46
5.4 Contingency theory - Skillnader mellan företag .....	47
5.5 Revidering av studiens modell .....	48
<b>6. Slutsats och bidrag .....</b>	<b>50</b>
6.1 Slutsats av resultatet .....	50
6.2 Studiens bidrag .....	52
6.3 Studiens begränsningar .....	53
6.4 Förslag till framtida forskning .....	53
<b>Litteraturförteckning.....</b>	<b>55</b>
<b>Bilaga 1 – Intervjuguide företag .....</b>	<b>60</b>
<b>Bilaga 2 - Intervjuguide specialister/konsulter .....</b>	<b>62</b>
<b>Bilaga 3 - Intervjuguide IT-konsult.....</b>	<b>64</b>

## Figurförteckning

<b>Figur 1.</b> Modell för övergångsprocessen.....	20
<b>Figur 2.</b> Reviderad modell för övergångsprocessen.....	49

## Tabellförteckning

<b>Tabell 1.</b> Intervjuer .....	26
<b>Tabell 2.</b> Dataanalys .....	28

# 1. Introduktion

---

*Denna uppsats inledande kapitel redogör för bakgrund och problematisering för det valda ämnet. Därefter introduceras syftet och de forskningsfrågor som ligger till grund för studien.*

---

## 1.1 Bakgrund

Dagens moderna ekonomier är i stor utsträckning beroende av både gränsöverskridande transaktioner samt ett fritt flöde av kapital. Vid gränsöverskridande verksamhet är det till nytta att olika nationers redovisningsstandarder är harmoniserade då detta kan bidra till en bättre jämförbarhet, ansvarighet, transparens och effektivitet (IFRS, u.å.). Tidigare har nationer endast använt sina egna individuellt utvecklade redovisningsstandarder men i takt med globaliseringen har behovet ökat för en enda uppsättning av redovisningsregler (Melville, 2019).

Europeiska unionen (EU) har infört regler för att uppnå harmonisering med redovisningsstandarder på en global nivå. Dessa regler har säkerställt jämförbarheten av finansiell rapportering i hela EU. De regler som har införts i EU är det internationella redovisningsregelverket *International Financial Reporting standards* (IFRS). Inom EU är det ett tvång för börsnoterade bolag att upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IFRS (European Commission, u.å.). Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 kan EU-länder själva välja att utvidga användningen av IFRS till att även innefatta årsbokslut och icke-noterade bolag men det är inget krav (European Commission, u.å.). I Sverige får onoterade bolag frivilligt tillämpa IFRS i sin redovisning istället för det nationella regelverket om så önskas (Drefeldt & Törning, 2017).

IFRS består av olika redovisningsstandarder och tolkningsutlåtanden. En av dessa standarder är IFRS 16 *Leasing* (FAR, 2022). Leasing är en finansieringsform som blivit allt vanligare under de senaste 100 åren. Leasing innebär möjligheten för företag att få rätt att nyttja en tillgång utan att specifikt behöva köpa den (Naik &

Segal, 2019). IFRS 16 infördes den 1 januari 2019 vilket för den finansiella redovisningen innebar att all leasing ska redovisas på balansräkningen och denna standard ersatte föregångaren IAS 17. Syftet med ändringen från IAS 17 till IFRS 16 handlade om att förbättra jämförbarheten av de finansiella rapporterna mellan olika företag. Jämförbarheten kan anses förbättras eftersom både operationella och finansiella leasingavtal enligt IFRS 16 numera ska behandlas på samma sätt (Singh, 2021).

I Sverige är det bokföringsnämnden som ansvarar för att ge ut allmänna råd till bokföringslagen och årsredovisningslagen. Bokföringsnämnden har bland annat skapat det så kallade K-projektet som innehåller fyra olika kategorier av regler. Vilken kategori av regelverk som blir tillämplig beror dels på företagsform, dels på omfattning. För större onoterade bolag, som inte väljer att frivilligt tillämpa IFRS i sin redovisning, är huvudalternativet K3 (Bokföringsnämnden, 2017). Företag som tillämpat K3 i sin redovisning ska när ett leasingavtal ingås klassificera detta som antingen finansiellt eller operationellt. Ett finansiellt leasingavtal ska belasta balansräkningen medan ett operationellt leasingavtal kostnadsförs direkt och belastar därför inte balansräkningen (Skatteverket, 2023).

Avslutningsvis har införandet av IFRS 16 lett till större skillnader gällande regler kring leasingredovisning mellan IFRS och det svenska regelverket K3 eftersom leasingavtal fortfarande får klassificeras som operationella enligt K3, men inte enligt IFRS 16.

## **1.2 Problematisering**

Det finns tidigare forskning som berör varför bolag väljer att ersätta sina nationella regelverk med IFRS och vad harmoniseringen av redovisningsstandarder har lett till (Ball, 2016; Bassemir, 2018; Dhaliwal et al., 2019). Bassemir (2018) belyste att anledningarna till att onoterade bolag övergår från nationella till internationella regelverk skiljer sig åt beroende på styrningssystem, finansieringsbehov och organisatorisk komplexitet. Författaren förklarade även att det finns kostnader vad gäller övergången till IFRS. Tillkommande kostnader kunde exempelvis vara behovet av utbildad och kompetent personal men även behovet av hjälp från externa



revisorer och andra specialister (Bassemir, 2018). Det finns en utbredd entusiasm för IFRS och den bakomliggande orsaken till detta är globaliseringens krafter men även behovet av internationell jämförbarhet (Ball, 2016). Däremot menade Ball (2016) att trots globalisering förblir ändå de ekonomiska och politiska aktiviteterna på lokal nivå och detta hindrar den internationella harmoniseringen av redovisningsregler. Dhaliwal et al. (2019) undersökte hur harmonisering av redovisningsstandarder påverkade integrationen på den finansiella marknaden. Forskarna fann att det obligatoriska antagandet av IFRS förbättrade den internationella integrationen genom att bland annat införa en förbättrad jämförbarhet i redovisningen vilket även ledde till att informationen mellan länderna förbättrades.

Det är tidigare diskuterat att jämförbarheten av de finansiella rapporterna kan bli bättre vid implementering av IFRS. Gornik-Tomaszewski och Jermakowicz (2006) menade att genom implementering av IFRS kan jämförbarheten samt den finansiella transparensen förbättras. Däremot belyste Hoogendoorn (2006) att med tanke på möjligheterna för diverse tolkningar och bedömningar av regler skulle det kunna vara en illusion att mångfalden faktiskt skulle minska i praktiken. Han menade att antagandet av IFRS inte nödvändigtvis leder till full jämförbarhet eftersom regelverket är principbaserat och ger upphov till diverse egna tolkningar och bedömningar. Trots detta resonemang ansåg Hoogendoorn (2006) ändå att IFRS har eliminerat många av de skillnaderna i redovisningsprinciper mellan europeiska länder och att detta har bidragit till att jämförbarheten har ökat, dock med viss begränsning. Tarca (2020) menade att sammantaget var bevisen för ökad jämförbarhet efter implementering av IFRS blandade beroende på vilka metoder och data som använts av forskarna. Vidare menade hon att nyare studier pekade på att förbättringar avseende jämförbarheten skett men att IASB och nationella standardsättare måste fortsätta stödja arbetet med en konsekvent implementering av IFRS.

IFRS 16 trädde i kraft för fyra år sedan och tidigare forskning har främst haft fokus på vilka effekter implementeringen av IFRS 16 har på företagets finansiella rapporter efter övergången från IAS 17 (Bialek-Jaworska et al., 2022; Moralez-Días

& Zamora-Ramírez, 2018; Naik & Segal, 2019). Naik och Segal (2019) belyste att det kan tänkas uppkomma merkostnader vid övergången från IAS 17 till IFRS 16 som annars inte uppkommit. Författarna menade även att det är företag med mycket operationell leasing som troligen är de som kommer påverkas mest eftersom det krävs ett merarbete för att klassificera om redan befintliga leasingkontrakt (Naik & Segal, 2019). Morales-Días och Zamora-Ramírez (2018) undersökte hur implementeringen av IFRS 16 påverkade företagens viktiga nyckeltal. Även Białek-Jaworska et al. (2022) studerade hur IFRS 16 påverkade leasetagarens finansiella situation. Båda studierna kom fram till att implementeringen av IFRS 16 hade effekter på företagens finansiella rapporter exempelvis genom att bland annat påverka nyckeltal såsom skuldsättningsgraden.

Det finns även tidigare forskning som har studerat implementeringen av IFRS och vilka utmaningar som kan uppkomma vid övergången till IFRS (Donker et al., 2020; Weaver & Woods, 2015). Implementeringsprocessen av IFRS har undersökts i Saudi Arabien och studien visade att processen är dyr eftersom den ofta är komplex. Vidare menade respondenterna i studien att IFRS 16 var en av de standarder som ansågs vara svår att implementera (Donker et al., 2020). Weaver och Woods (2015) belyste att organisationer som övergår från ett nationellt regelverk till ett internationellt ofta inte är tillräckligt förberedda inför övergången till IFRS. Forskarna förklarade att det eventuellt inte var komplexiteten i specifika IFRS-krav som var ett problem för företagen utan att det snarare var behovet av utbildning och träning i dessa krav. Slutligen nämnde Weaver och Woods (2015) att framtida kvalitativa studier på organisationsnivå i andra länder skulle komplettera litteraturen om implementeringen av IFRS. Denna studie ämnar till att undersöka vilka utmaningar svenska företag kan tänkas uppleva vid övergången från K3 till IFRS 16 och således kan denna uppsats tänkas bidra till den befintliga litteraturen och kunskapen inom området.

Som framkommit i ovanstående diskussion har tidigare forskning kring IFRS 16 till största del fokuserat på vilka effekter implementeringen får på företagens finansiella rapporter. Studier som har fokuserat på vilka utmaningar det finns kring implementeringen av IFRS 16, specifikt implementeringen från ett nationellt

regelverk, har inte kunnat identifierats. Ett fåtal studier har studerat utmaningar kopplade till implementeringen vid en övergång från ett nationellt regelverk men dessa studier har fokuserat på implementeringen av IFRS i stort. De olika utmaningarna vad gäller implementeringen av IFRS i stort är att implementeringen är kostsam, komplex och allmänt besvärlig inte bara för företagen som övergår till IFRS utan även för specialister (Donker et al., 2020; Weaver & Woods, 2015). Med anledning av detta kommer denna studie undersöka vilka svårigheter och utmaningar som svenska företag upplever i övergången från K3 till IFRS 16.

### **1.3 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att undersöka vilka svårigheter och utmaningar svenska företag upplever vid övergången från K3 till IFRS 16.

### **1.4 Forskningsfrågor**

Vilka svårigheter samt utmaningar upplever svenska företag i övergången från det nationella regelverket K3 till den internationella standarden IFRS 16?

Varför övergår företag till IFRS?

Finns det skillnader i upplevda utmaningar mellan olika företag i övergången från K3 till IFRS 16?

### **1.5 Avgränsning**

Denna studie har endast fokuserat på leasingredovisning utifrån leasetagarens perspektiv. Denna avgränsning har gjorts eftersom det är i leasetagarens redovisning de väsentliga skillnaderna mellan K3 och IFRS 16 finns.

## 2. Institutionalialia

---

*Detta kapitel kommer att presentera relevanta standarder samt regler gällande leasing. Kapitlet börjar med en genomgång av leasingredovisning enligt K3 och därefter ges en beskrivning av IFRS 16 Leasing.*

---

### 2.1 Leasingredovisning enligt K3

I K3 definieras leasingavtal som följande "Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilken en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning" (BFNAR 2012:1, kap 20 p.2). Enligt K3 ska företagens leasingavtal delas in i finansiella leasingavtal och operationella leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal kan ses som ett avbetalningsköp och i dessa avtal förs de ekonomiska fördelarna och riskerna över till leasetagaren. Ett operationellt leasingavtal kan ses som ett vanligt hyresavtal och i K3 definieras dessa endast som de avtal som inte är finansiella. Vid bedömningen av vilken typ som leasingavtalet avser gäller det att ta reda på vem av leasegivaren och leasetagaren som står för riskerna och får förmånerna som är förknippade med tillgången (Drefeldt & Törning, 2017).

Om leasingavtalet är finansiellt ska leasetagaren initialt redovisa avtalet som en tillgång och skuld i balansräkningen. Värdet som avtalet ska värderas till är det lägsta av det verkliga värdet och nuvärdet av minimileaseavgifterna (BFNAR 2012:1). Minimileaseavgifterna är de betalningar som leasetagaren gör till leasegivaren under leasingperioden (BFNAR 2012:1). När nuvärdet av minimileaseavgifterna beräknas ska den implicita räntan användas om denna är tillgänglig annars används leasetagarens marginella låneränta (BFNAR 2012:1). Efter det första redovisningstillfället redovisas betalningarna av leasingavgifterna och detta görs genom att dela upp betalningarna i två delar. Den ena delen av betalningen redovisas som en amortering av skulden och den andra delen redovisas som en räntekostnad (BFNAR 2012:1). Om däremot leasingavtalet är operationellt ska leasetagaren redovisa avtalet som en kostnad linjärt över leasingperioden

(BFNAR 2012:1). Att kostnadsföra linjärt innebär att varje räkenskapsår ska belastas med ett års kostnad (Drefeldt & Törning, 2017).

## **2.2 IFRS 16 – leasing**

Ett leasingavtal definieras på följande sätt enligt IFRS 16 “Ett avtal, eller en del av ett avtal, som överlåter nyttjanderätt för en tillgång (den underliggande tillgången) för en viss tid i utbyte mot ersättning” (Melville, 2019, s. 149). I IFRS 16 görs det, till skillnad från K3, ingen uppdelning av företagets leasingavtal utan alla leasingavtal hanteras likadant hos leasetagaren. Redovisning av leasingavtalen hos en leasetagare sker initialt genom att redovisa en nyttjanderätt och en leasingskuld i balansräkningen. Nyttjanderätten ska värderas till anskaffningsvärdet och leasingskulden ska värderas till nuvärdet av leasingavgifter som ännu inte har betalats vid redovisningstillfället (IFRS 16). Vid denna beräkning används leasingavtalets implicita ränta om den kan identifieras annars används leasetagarens marginella låneränta. Därefter ska de efterföljande betalningarna av leasingavgifterna delas upp i en räntedel, vilken kostnadsförs, och i en del som minskar den befintliga skulden (IFRS 16).

I IFRS 16 finns det även två undantag då leasetagaren inte behöver redovisa sitt leasingavtal i balansräkningen och dessa två undantag är korttidsleasingavtal och leasingavtal med lågt värde (IFRS 16). Korttidsleasingavtal föreligger när det avser en leasingperiod som är kortare än 12 månader. Gällande vad som anses vara av lågt värde finns inte beskrivet i standarden utan det är upp till företagen att göra denna bedömning (Melville, 2019). Väljer leasetagaren att anta dessa undantag ska dessa leasingavtal redovisas genom att kostnadsföra leasingavgifterna linjärt över leasingperioden (IFRS 16).

## 3. Teoretisk referensram

---

*I följande kapitel kommer tidigare forskning och teoretiskt ramverk att presenteras. Det kommer att göras en tydlig genomgång av tidigare forskning om IFRS 16 samt utmaningar vid implementeringsprocessen av IFRS. Till sist kommer valda teorier och modeller presenteras som ligger till grund för studien.*

---

### 3.1 Tidigare forskning

Detta avsnitt kommer presentera tidigare forskning som berör IFRS 16 samt utmaningar vid implementering av IFRS i stort. Det görs även en sammanställning av vilka metoder dessa studier har tillämpat.

#### 3.1.1 IFRS 16

Mycket av den tidigare forskning som har gjorts gällande IFRS 16 har till största del fokuserat på vilka effekter som standarden har på företags finansiella rapporter och finansiella nyckeltal. En del av de studier som finns om IFRS 16 genomfördes redan innan standarden implementerades. Sacarin (2017) gjorde en jämförande analys av IFRS 16 och IAS 17 för att upptäcka de huvudsakliga effekterna av den nya standarden. Studien fokuserade på hur de finansiella rapporterna och nyckeltalen påverkades. Resultatet visade att bland annat tillgångarna och skulderna i balansräkningen ökade, likaså gjorde även nyckeltal såsom skuldsättningsgraden och EBITDA. Moralez-Días och Zamora-Ramírez (2018) undersökte också hur nyckeltal i europeiska börsnoterade bolag skulle påverkas av IFRS 16 efter dess implementering. Resultatet i deras studie visade att tillgångarna och skulderna i balansräkningen ökade vilket i sin tur gav en ökning på bland annat skuldsättningsgraden och hävstångseffekten. Deras resultat kring hur lönsamheten påverkades gav inte ett konsekvent resultat.

IFRS 16 ansågs vara en standard som påverkar företag olika beroende på vilken bransch det tillhör. I de branscher som vanligen har mer operationell leasing påverkas nyckeltalen och de finansiella rapporterna mer än i de branscher som inte har lika mycket operationell leasing (Moralez-Días & Zamora-Ramírez, 2018). Naik och Segal (2019) gjorde en liknande studie men studerade även vilka effekter

implementeringen av IFRS 16 skulle få på de personer som upprättar de finansiella rapporterna. Deras resultat visade att företag med mer operationell leasing påverkades mest på grund av att det merarbete som krävdes för att omklassificera redan befintliga leasingkontrakt. Vidare menade forskarna att företag behövde uppgradera sina befintliga IT-system samt utbilda sin personal i de nya systemen.

Tidigare forskning har också visat vilka effekter som IFRS 16 faktiskt fick efter att implementeringen genomfördes. Białek-Jaworska et al. (2022) undersökte hur IFRS 16 påverkade leasetagarens finansiella situation i Polen. Studiens resultat var i linje med den forskning som utfördes innan implementeringen var genomförd, det vill säga att företagens balansräkning påverkades och även de nyckeltal som beräknas utifrån denna. Det finns även tidigare forskning som har studerat hur bra företag följer de upplysningskrav som finns i IFRS 16. En studie som undersökte detta är Franco-Gómez och Rojas-Molina (2022) som visade att leasegivare efterföljde upplysningskraven till 53% och leasetagare till 65%. Chindris och Pascan (2020) studerade hur väl börsnoterade bolag i Rumänien följde upplysningskraven och påvisade att nivån på efterlevnad var låg. Studien skiljde sig även från andra studier som gjorts på IFRS 16 då deras resultat angående hur företags finansiella rapporter påverkas visade att påverkan från IFRS 16 var väldigt liten.

Tidigare forskning om IFRS 16 har vid majoriteten av studierna genomförts med hjälp av en kvantitativ metod. Białek-Jaworska et al (2022) gjorde en kvantitativ studie och granskade finansiella rapporter ifrån 431 polska bolag. De använde sig av en *difference-in-difference* metod som gjorde det möjligt för dem att göra en bedömning av väsentligheten i IFRS 16:s påverkan på de utvalda nyckeltalen. En annan studie som använde en kvantitativ metod genomfördes av Chindris och Pascan (2020) som granskade 42 finansiella rapporter ifrån rumänska bolag samt kodade företagens noter efter om de följde upplysningskraven som finns i IFRS 16. Moralez-Días och Zamora-Ramírez (2018) utförde en kvantitativ studie med hjälp av en ny kapitaliseringsmetod och granskade 646 europeiska bolags finansiella rapporter.

Trots att den kvantitativa metoden har använts i majoriteten av de studier som behandlar IFRS 16 finns det ett fåtal studier som använt sig av en kvalitativ metod. Franco-Gómez och Rojas-Molina (2022) använde en kombination av kvantitativ och kvalitativ metod genom att de granskade 64 bolag på den colombianska börsen samt utförde en innehållsanalys på bolagens noter. Naik och Segal (2019) använde sig enbart av en kvalitativ metod och genomförde en litteraturgranskning samt analyserade material som inhämtades från en offentlig debatt mellan IASB och South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). Det var ingen av de ovannämnda studierna som uttryckligen använde sig av en teori. Denna studie är därför relevant eftersom den studerar övergången till IFRS 16 utifrån en teori och inte endast granskar företagets årsredovisningar. Som ovan nämnt var majoriteten av tidigare studier kvantitativa och därmed kompletterar denna studie befintlig litteratur gällande IFRS 16 genom att tillämpa en kvalitativ metod istället.

### **3.1.2 Utmaningar med implementering av IFRS**

Tidigare studier visade att det fanns en del utmaningar förknippade med implementeringen av IFRS vad gäller tillgång till kunskap och resurser (Donker et al., 2020; Hoogendoorn, 2006). Å ena sidan ansåg Donker et al. (2020) att implementeringen av IFRS, vilket är ett principbaserat regelverk, är komplex om ett land har begränsade resurser och kunskap kring ämnet. Författarna menade att företagen i Saudiarabien behöver förlita sig på de stora revisionsbyråernas expertis vid implementeringen av IFRS och att detta i sin tur drar upp kostnaderna. Å andra sidan menade Hoogendoorn (2006) att implementeringen av IFRS är svårt oavsett ett lands resurser eller kunskaper. Han menade att revisorer kände trycket och kraven från omvärlden att minimera variationen av IFRS-tolkningar och att uppnå konsekvent tillämpning i praktiken. Hoogendoorn (2006) ansåg därmed att implementeringen av IFRS är instabil och svår för alla.

Annan tidigare forskning visade på utmaningar såsom bristande vägledning och bristande förberedelse inför implementeringen av IFRS (Gornik-Tomaszewski & Jermakowicz, 2006; Weaver & Woods, 2015). Gornik-Tomaszewski och Jermakowicz (2006) diskuterade precis som ovan nämnd forskning att implementeringen av IFRS är en utmanande och kunskapskrävande process men



till skillnad från annan forskning ansåg de att IASB:s implementeringsvägledning är bristande. Bristfällig vägledning och kunskap var ofta en stor utmaning för implementeringen av IFRS (Gornik-Tomaszewski & Jermakowicz, 2006). Ofta är det inte komplexiteten i diverse IFRS-standarder som är det största hindret utan det handlar oftast om att organisationer är underförberedda på övergången till IFRS. De bakomliggande anledningarna till att organisationer inte är tillräckligt förberedda är bristande kunskap och erfarenhet inom området (Weaver & Woods, 2015).

Tidigare studier som har behandlat utmaningar i implementeringsprocessen av IFRS har både använt kvalitativ och kvantitativ metod. Den kvantitativa forskningsmetoden har dock varit den dominerande. Donker et al. (2020) genomförde enkätundersökningar som skickades ut till 132 ekonomiansvariga i saudiarabiska börsnoterade företag som för första gången tillämpade IFRS under 2017. Enkäterna bestod av 19 frågor kring förväntade fördelar och nackdelar med implementeringen av IFRS och svaren mättes sedan på en fem-gradig likertskala. Donker et al. (2020) presenterade ingen specifik teori för studien utan baserade sina resultat och slutsatser på statistisk hypotesprövning. Precis som Donker et al. (2020) genomförde även Gornik-Tomaszewski och Jermakowicz (2006) enkätundersökningar men utöver detta genomförde forskarna även dokumentanalyser. Enkäterna skickades ut till 20 stora multinationella företag och bestod i att få svar på vilka tillvägagångssätt som varit tillgängliga för implementeringen av IFRS och vilka effekter detta skulle tänkas få på de finansiella rapporterna. I likhet med Donker et. al (2020) baserade författarna sina slutsatser på statistisk hypotesprövning utan någon specifik teori.

Weaver och Woods (2015) genomförde till skillnad från tidigare nämnd forskning en kvalitativ studie med semistrukturerade intervjuer. Informanterna för studien var 14 personer som direkt varit involverade i övergången från IFRS med olika befattningar och erfarenhet. Denna studie genomfördes på micronivå och med en kvalitativ ansats eftersom Weaver och Woods (2015) ansåg att det redan fanns tillräckligt många kvantitativa studier som belyste de ekonomiska effekterna av implementeringen av IFRS. Weaver och Woods (2015) använde utmaningarna som

Gornik-Tomaszewski och Jermakowicz (2006) tidigare identifierade genom sin kvantitativa studie som grund för deras slutsatser och resultat. Generellt så har de tidigare studier som identifierats kring ämnet implementeringsutmaningar inte uttryckligen använt sig av några teorier. Denna studie bidrar därmed till den befintliga litteraturen genom att studera utmaningar utifrån en teori med hjälp av den kvalitativa metoden.

### 3.2 Teoretisk referensram

Tidigare forskning som berört utmaningar i implementeringsprocessen från ett nationellt regelverk till IFRS har inte använt någon tydlig teori. Med anledning av detta har teorier sökts från andra närliggande områden och valet föll på teorier och modeller från forskning som har studerat förändringar inom *management accounting*. Även om förändringar i ett företags *management accounting* inte avser ett byte av redovisningsregelverk så avser det förändringar som sker inom organisationen som berör deras redovisning på olika sätt, vilket även ett regelverksbyte gör. Den modell som använts i denna studie heter *revised management accounting change model* och utvecklades för att studera implementeringen av det balanserade styrkortet i ett företag (Kasurinen, 2002). En implementering av det balanserade styrkortet avser en förändring i ett företags ekonomistyrning och inte att företaget övergår till ett nytt regelverk. Syftet i denna uppsats har varit att undersöka implementeringen av ett nytt redovisningsregelverk, specifikt standarden IFRS 16, och få en förståelse för vilka utmaningar det finns kopplade till denna implementeringsprocess. Även om Kasurinens (2002) modell inte är utvecklad för att studera just denna typ av förändring så avser det fortfarande en förändring som sker inom en organisation, precis som fallet med implementeringen av det balanserade styrkortet. Därför kan modellen anses vara tillämplig även i denna studie.

Kasurinens modell har sedan i denna studie kompletterats med de 4 olika faser som Rippe (2001) utformande för företag som genomgår ett konverteringsprojekt från K3 till IFRS. Dessa faser har i studien tagits med för att få en förståelse för var i implementeringsprocessen som utmaningar kan uppstå. Till sist består studiens teoretiska referensram även av *contingency theory* som en övergripande teori.

Tidigare studier har använt *contingency theory* för att studera hur olika faktorer påverkar utformningen av företagens *management control systems* (Otley, 1980; Chenhall, 2003). I denna studie har *contingency theory* använts för att förklara varför utmaningar kan skilja sig åt mellan olika företag när de övergår från K3 till IFRS 16. Vi anser att precis som utformningen av olika system kan skilja sig åt mellan företag beroende på olika faktorer kan en övergångsprocess även skilja sig åt mellan företag som har olika förutsättningar. Nedan presenteras dessa tre olika teorier mer ingående och sedan med utgångspunkt i dessa utformas och presenteras studiens egna modell.

### **3.2.1 Revised management accounting change model**

Det finns olika faktorer som driver företag till redovisningsförändringar. Kasurinen (2002) presenterade en modell som förklarar vad som driver redovisningsförändringar och vad som kan påverka implementeringen av ett nytt system. Modellen heter, som nämnts ovan, *revised management accounting change model* och är baserad på modeller från Innes och Mitchell (1990) samt Cobb et al. (1995). Innes och Mitchell (1990) belyste vilka faktorer som driver förändringar inom ett företag. Författarna menade att det inte finns en ensamt drivande faktor bakom en förändring inom ett företag utan att en förändring drivs av flera olika faktorer. Modellen delar in de olika faktorerna i tre huvudkategorier: *motivators*, *catalysts* och *facilitators*. Innes och Mitchell (1990) beskrev att *motivators*, *catalysts* och *facilitators* inte behöver vara relaterade till varandra när de uppstår. Sambandet som finns är att *motivators* och *catalysts* samverkar positivt för att skapa förändring medan *facilitators* förbereder vägen för förändringsinitiativ.

Cobb et al. (1995) utvecklade därefter Innes och Mitchells modell genom att utöka modellen med ytterligare faktorer till förändringar: *leaders*, *momentum* och *barriers*. Denna utökning av modellen gjordes eftersom Cobb et al. (1995) menade att förändringar inte kommer att ske utan påverkan från olika individer, vilket Innes och Mitchells (1990) modell inte tar hänsyn till. Cobb et al. (1995) upptäckte även att det i många företag hade uppstått diverse hinder vid förändringar och det kunde till exempel handla om problem som gjorde att implementeringen tog längre tid alternativt att den misslyckades helt. Cobb et al. (1995) ansåg att problem vid olika

implementeringsprocesser är normalt och således fanns det ett behov för en utvidgning av modellen.

Kasurinen (2002) modell är ytterligare en utvidgad modell som lägger ännu större vikt vid de hinder som finns vid implementering av förändringar i företag. Modellen delar upp de ovannämnda faktorerna i två huvudkategorier. Den första kategorin benämns de övergripande förändringskrafterna som består av *motivators*, *catalysts*, *facilitators*, *leaders* och *momentum*. Den andra kategorin är de påverkade förändringskrafterna och den består av de hinder och problem som kan uppstå vid en förändring. De övergripande förändringskrafterna är de faktorer som driver på förändringen medan de påverkade förändringskrafterna avser de faktorer som påverkar förändringen. Kasurinen (2002) menade att Cobb et al. (1995) har lyckats kombinera faktorer i sin modell som både driver och hindrar förändringar. Däremot menade Kasurinen (2002) att modellen blir lättare att förstå om en kategorisering görs av de olika hinder som Cobb et al. (1995) identifierade. Med anledning av detta har de påverkande förändringskrafterna delats in i tre underkategorier: *confusers*, *frustrators* och *delayers*. Nedan ges en noggrannare beskrivning av vad varje del i modellen innebär.

### **3.2.1.1 Övergripande förändringskrafter**

De övergripande förändringskrafterna består som ovan nämnts av *motivators*, *catalysts*, *facilitators*, *leaders* och *momentum*. *Motivators* i en förändringsprocess är de faktorer som driver en förändring generellt. Dessa kan ge beslutsfattare skäl att påbörja och acceptera en förändring (Cullen & Wanderley, 2013). En *motivator* kan exempelvis vara att företaget befinner sig i en konkurrensutsatt marknad, vilket motiverar företaget att göra förändringar för att bli bättre än sina konkurrenter (Innes & Mitchell, 1990). *Catalysts* är faktorer som är nära kopplade till förändringen eftersom dessa faktorer ofta sker i nära samband med tidpunkten för förändringen. Det kan exempelvis handla om att ett företag har förlorat marknadsandelar och att detta leder till att en förändring behöver ske. Alternativt kan det handla om att ett företag nyligen har anställt ny redovisningspersonal som gör förändringar i företagets redovisningssystem (Innes & Mitchell, 1990).

Den tredje kategorin i övergripande förändringskrafter är *facilitators* och dessa är oftast inte tillräckliga i sig för att en förändring ska ske men nödvändiga för att en förändring ska vara möjlig (Kasurinen, 2002). *Facilitators* kan exempelvis vara att företaget har tillgång till lämplig redovisningspersonal och dataresurser. Det kan även handla om att personalen som ska utföra förändringen har rätt befogenheter så att det blir möjligt för dem att faktiskt genomföra förändringen (Innes & Mitchell, 1990). *Momentum*, vilket är nästa del i modellen, handlar om att det finns en förväntan kring att företag ska fortsätta utvecklas och därav kan detta ses som en drivande faktor till fortsatt förändring. Sista delen i de övergripande förändringskrafterna är *leaders* och denna avser individens roll i förändringen. Enligt modellen så har individerna en stor inverkan på förändringen. En förändring kan inte ske utan människors engagemang (Cobb et al., 1995).

### **3.2.1.2 Påverkande förändringskrafter**

De påverkande förändringskrafterna är som nämndes ovan de hinder och barriärer som kan uppstå vid en förändringsprocess. Dessa krafter handlar om hur förändringen påverkas och inte lika mycket om vad som driver förändringen (Kasurinen, 2002). Barriärer som kan påverka en förändring kan exempelvis vara personalens inställning till förändringen alternativt personalens ändrade prioriteringar (Cobb et al., 1995). Kasurinen (2002) utvidgade Cobbs modell (1995) genom att studera vilka fler barriärer det finns i en förändringsprocess och delar upp dessa i tre kategorier: *confusers*, *frustrators* och *delayers*.

Den första underkategorin som Kasurinen (2002) nämnde är *confusers* och denna kategori handlar om hinder som kan uppstå på individnivå i en organisation. Utmaningar som uppstår i denna kategori kan störa implementeringen av förändringen (Kasurinen, 2002). Det kan bland annat vara att personerna i en organisation kan se olika på förändringen och att deras inställning till förändringen kan skilja sig åt. Det kan även avse utmaningar kopplade till att syftet med förändringen inte är tydligt för alla i organisationen (Kasurinen, 2002). När Kasurinen (2002) studerade implementering av det balanserade styrkortet i en organisation uppstod det problem i processen när chefen, som var personen som tagit initiativ till förändringen, slutade och de anställda i organisationen hade då

svårt att förstå syftet med implementeringen. Det som också uppstod i implementeringen av det balanserade styrkortet var att de anställda inte hade tillräckligt med motivation för förändringen (Kasurinen, 2002). Det är därför viktigt att organisationen utbildar sin personal så att alla förstår vad förändringen innebär (Andersson & Friberg, 2006). Vidare menade Kasurinen (2002) att ett gap också kan skapas mellan olika nivåer i organisationen genom att dessa har olika mål och detta kan i sin tur påverka implementeringen av förändringen negativt.

Den andra underkategorin som Kasurinen (2002) nämnde är *frustrators* och dessa handlar om att organisationers kulturer och strukturer kan försvåra för förändringsprocess. Utmaningar kopplade till *frustrators* kan stoppa och hindra förändringen helt. Det kan handla om att en organisation inte lyckas skapa legitimitet för det nya systemet till exempel genom att det nya systemet inte matchar organisationens kultur. Matchar inte det nya systemet företagets kultur kan det leda till att inte alla individer i organisationen accepterar förändringen (Kasurinen, 2002). I fallet med det balanserade styrkortet uppstod det ett hinder i implementeringen genom att förändringen inte matchade företagets ”ingenjörskultur”. Det kan även handla om hinder relaterade till företagets befintliga redovisningssystem (Kasurinen, 2002).

Den tredje och sista underkategorin är *delayers* och avser utmaningar som är mer kopplade till själva implementeringen av förändringen. Dessa utmaningar är sådana som kan göra att införandet av förändringen tar längre tid (Kasurinen, 2002). Utmaningar kopplade till *delayers* är ofta tekniska och tillfälliga, men behöver inte nödvändigtvis vara det. De utmaningar som uppstod i Kasurinen (2002) studie och som kunde kopplas till *delayers* var bland annat att företaget inte hade tillräckligt bra utformade strategier. Detta blev en utmaning när företaget skulle utforma ett strategifokuserat balanserat styrkort. I företaget uppstod det även utmaningar kopplade till att samla in data. Kasurinen (2002) menade dock att dessa utmaningar är sådana som enklare kan lösas. Exempelvis hade ett bättre informationssystem kunnat lösa utmaningen med datainsamlingen. Utmaningar relaterade till *delayers* kan vidare ses som utmaningar som är direkt kopplade till den nya förändringen (Kasurinen, 2002).

### 3.2.2 Faser i en konverteringsprocess

Rippe (2001) utformade en projektplan för företag som ska göra en övergång till IFRS och har delat upp processen i fyra olika faser. Den första fasen är *planering och preliminär analys*. Denna fas innebär att företag dels måste analysera den nuvarande redovisningen, dels hur den nya redovisningen kommer påverka företaget. Företaget måste även i denna fas analysera vilka IT-system som finns innan implementeringen och se över om några system behöver förändras eller till och med helt bytas ut.

Nästa fas i implementeringen är *projektorganisation och start* och här är det viktigt att företaget lägger ner mycket interna resurser och projektet måste vara förankrat av VD:n i företaget. Författaren menade även att det i denna fas är väsentligt att även ta in extern hjälp samt utbilda nyckelpersoner som jobbar med företagets redovisning. Det är däremot viktigt att projektet inte enbart styrs utav konsulter utan att det även finns personer från företaget med i processen (Rippe, 2001). Den tredje fasen är *utvärdering och analys* och här analyseras olika alternativa tillvägagångssätt och effekterna av dessa. Därefter får ledningen fatta beslut kring vilka tillvägagångssätt som ska tillämpas. Den fjärde och sista fasen är *implementering* och i denna fas upprättas årsredovisningen enligt IFRS och en analys av effekten kring det nya redovisningssystemet görs (Rippe, 2001).

### 3.2.3 Contingency theory

*Contingency theory* handlar generellt om att det inte finns ett enda rätt sätt att hantera en organisation eller att ta beslut i en organisation. Istället så påverkas det optimala handlingsättet av olika faktorer som finns i företagets miljö. Det innebär att varje företag måste hitta vad som passar sin organisation bäst med hänsyn till de faktorer och omständigheter som råder inom det aktuella företaget (Anwar, 2015). Tidigare studier som har använt *contingency theory* har bland annat studerat hur utformningen av organisationers *management control systems* påverkas av olika faktorer. Otley (1980) menade att *contingency theory* inom management accounting innebär att det inte finns ett universellt redovisningssystem som passar alla företag lika bra. Utformningen av olika system kommer att påverkas av de omständigheter som det specifika företaget befinner sig i (Otley, 1980). Chenhall (2003) menade

att utformningen av *management control systems* bland annat påverkas av organisationens struktur, storlek, teknologi och miljö.

Vår tolkning av *contingency theory* är att den generellt försöker förklara varför olika företag skiljer sig åt och att det inte finns ett enda rätt sätt att hantera olika situationer. Hur företag hanterar olika situationer beror på olika omständigheter och faktorer i det specifika företags miljö. Det faktum att inget företag ser likadant ut kan tolkas som att varje företag utgör en unik situation med unika påverkande faktorer. Studier har tidigare använt *contingency theory* exempelvis för att studera hur olika faktorer påverkar utformningen av diverse system. Vidare är tolkningen att *contingency theory* kan vara till hjälp att förstå varför övergången från K3 till IFRS 16 skiljer sig åt mellan olika företag. På samma sätt som företag behöver utforma sina system utefter sina förutsättningar anser vi att även övergångar till nya redovisningsstandarder kan behöva anpassas.

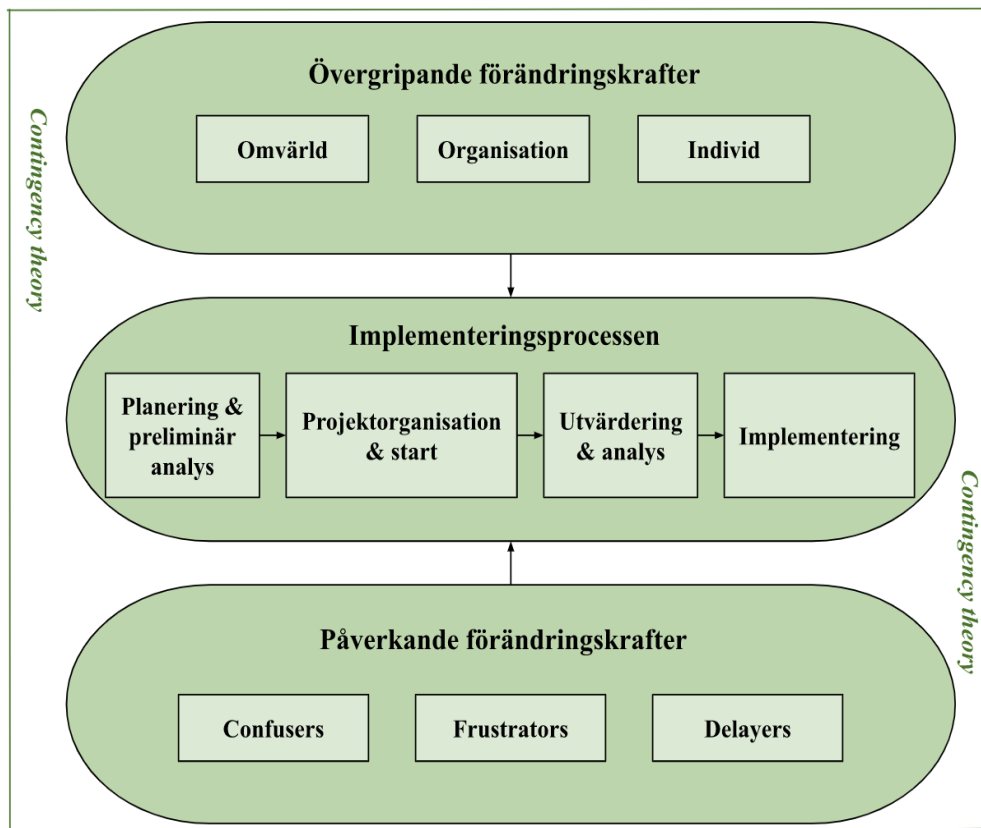
### **3.3 Användning av teori i studien**

I denna studie har Kasurins modell varit huvudteorin men fokuset var på de påverkade förändringskrafterna eftersom dessa belyser utmaningar i en förändringsprocess. Tidigare forskning har inte studerat utmaningar i övergången från K3 till IFRS 16 och därför har de påverkande förändringskrafterna varit huvudfokus. De övergripande förändringskrafterna har fortfarande varit relevanta för studien men inte i lika stor utsträckning. De ursprungliga förändringskrafterna som Kasurinen (2002) presenterade är fem olika krafter. För att förenkla modellen har de fem krafterna i denna studie komprimerats till tre olika nivåer: omvärld, organisation och individ. Omvärlden i modellen är kopplad till Kasurins (2002) *motivators* eftersom den ofta kan anses bero på externa faktorer i organisationens omgivning som leder till en förändring. Organisationsnivån kopplas i denna studies modell till interna faktorer som driver förändringen och denna nivå kan i sin tur kopplas till Kasurins (2002) *catalysts* och *momentum*. Tolkning av *catalysts* och *momentum* är att dessa avser händelser som sker inom företaget och därför kan ses som interna faktorer. Den sista delen i de övergripande förändringsfaktorerna är individnivån. Denna nivå kopplas till Kasurins (2002) *facilitators* och *leaders* då den berör individer som driver samt möjliggör förändringen.



Som nämnts har de påverkande förändringskrafterna varit huvudsakligt fokus i denna studie och de tre underkategorierna som Kasurinen (2002) utvecklade behölls och utmaningarna som framkom i studien hänfördes sedan till dessa kategorier. I modellen är *confusers* kopplade till utmaningar och svårigheter som hänger ihop med att olika personer inom organisationen inte har samma inställning till förändringen som ska ske. Det kan exempelvis vara att man inte förstår syftet med varför förändringen ska ske. Utmaningar kopplade till *frustrators* handlar om att förändringen inte matchar organisationens struktur och kultur och att det därför kan finnas motstånd mot förändringen. Det kan även avse utmaningar kopplade till att förändringen inte matchar företagets befintliga redovisningssystem. *Delayers* avser utmaningar som inte i samma utsträckning relaterar till organisationen anställdas inställning utan är mer direkt kopplad till det som ska implementeras. Dessa utmaningar är ofta tekniska och tillfälliga som kan leda till att processen tar länge tid (Kasurinen, 2002). Denna studies modell kompletterades även, som nämnts tidigare, med Rippes (2001) fyra faser och *contingency theory*. I modellen illustreras *contingency theory* som en ram runt modellens övriga delar, anledningen till detta är att teorin har varit en övergripande teori i studien som kan påverka modellens övriga delar.

**Figur 1.**  
*Modell för övergångsprocessen*



## 4. Vetenskaplig metod

---

*I detta kapitel kommer först en beskrivning av vald forskningsmetod ges och därefter beskrivs det vilken forskningsansats som har använts. Efter detta förklaras datainsamlingsmetoden och slutligen ges en förklaring av studiens trovärdighet.*

---

### 4.1 Forskningsmetod

Det finns två olika undersökningsmetoder att välja mellan för en forskare. Valet av metod står mellan kvalitativ och kvantitativ metod, alternativt en kombination av båda (Denscombe, 2018). Tjora (2012) menade att kvalitativ och kvantitativ forskning är två tankesätt att välja mellan när information om ett fenomen ska utvinnas och sedan analyseras. Kvalitativ forskning tar sikte på förståelse snarare än förklaring av ett fenomen, det vill säga att kvalitativa studier ofta fokuserar på informanternas upplevelser om det som studeras (Tjora, 2012). Denscombe (2018) menade att den kvalitativa metoden avser att utvinna detaljrika data, vilket är en tidskrävande process, och är således ofta förknippad med småskaliga studier. Till skillnad från den kvalitativa metoden tar den kvantitativa forskningen istället sikte på att förklara utsträckningen av ett visst fenomen. För att det ska vara möjligt att förklara ett visst fenomen behövs det större mängder data än vid en kvalitativ metod och av denna anledning brukar därför kvantitativa metoder karaktäriseras av storskaliga studier (Denscombe, 2018).

För att besvara frågeställningarna har en kvalitativ forskningsmetod tillämpats. Den kvalitativa metoden lämpade sig bäst för syftet och frågeställningarna i denna rapport då detaljrika och informativa data behövdes. I en kvantitativ studie kan det vara besvärligt att få fram djupgående data angående upplevelser och tankar om ett fenomen och därför lämpar sig en kvalitativ metod bäst för denna studie. De empiriska data som låg till grund för analysen och slutsatserna för denna studie baserades på semistrukturerade intervjuer. Intervjuerna genomfördes dels med diverse bolag som övergått från K3 till IFRS 16, dels med specialister inom IFRS 16. Fördelen med den kvalitativa metoden i denna rapport har varit att den gett

inblick och förståelse för hur olika individer, både externa och interna, upplever implementeringen av IFRS 16 och vilka utmaningar som uppkommit vid övergången. Det som potentiellt kunde varit en nackdel med den valda metoden för studien var att resultaten inte kunde generaliseras. Däremot kan denna studie anses vara överförbar till liknande situationer och med anledning av detta ansågs fördelarna med den kvalitativa metoden överväga nackdelen.

## 4.2 Forskningsansats

I en forskningsrapport finns det en koppling mellan studiens teori och det empiriska materialet som har inhämtats. Hur denna koppling görs beror på vilken forskningsansats som valts att använda. Den första forskningsansatsen som Bell & Bryman (2017) nämner är deduktiv forskningsansats. Den deduktiva ansatsen utgår från teorin och skapar utifrån den hypoteser som prövar verkligheten för att se hur bra teorin stämmer överens med verkligheten. Det är även teorin och hypoteserna som avgör hur datainsamlingen ska genomföras. Nackdelen med denna ansats är att den strikt förlitar sig på den logik som finns bakom teoriprövning (Bell & Bryman, 2017). Induktiv är den andra forskningsansatsen som kan tillämpas och är motsatsen till deduktiv. I den induktiva ansatsen ses istället teorin som ett resultat av det empiriska materialet. Det innebär att man utgår från det empiriska materialet och utformar därefter en teori. Det finns dock kritik mot denna ansats då det anses vara tveksamt om den mängd empiriska data som samlats in kan leda till att en teori formulering kan göras (Bell & Bryman, 2017). Den tredje forskningsansatsen som finns är den abduktiva och denna är en kombination av de två nämnda ovan. Bell & Bryman (2017) nämner att denna metod har blivit allt vanligare att tillämpa idag och kan ses som ett sätt att undvika de nackdelar som finns med deduktiv och induktiv ansats. Den abduktiva ansatsen kan ses som en pendelrörelse eftersom forskare går fram och tillbaka mellan teori och det empiriska materialet (Bell & Bryman, 2017).

I denna uppsats har en abduktiv forskningsansats använts eftersom en blandning av deduktiv och induktiv ansats tillämpats. Till en början tillämpas en deduktiv ansats eftersom datainsamlingen grundar sig i den teoretiska referensramen. När datainsamlingen därefter var insamlad kopplades denna till teorin, vilket relaterar

till den deduktiva ansatsen. Däremot användes även det empiriska materialet för att skapa en djupare förståelse för ämnet, vilket motsvarar den induktiva ansatsen. Efter intervjuerna var genomförda blev det tydligare vilka områden i teorin som behövde beröras och därför utvecklades modellen efterhand som data samlades in. Denna strategi har därför inneburit en ständig rörelse mellan teorin och empirin vilket kan förklaras som den abduktiva ansatsen.

### 4.3 Datainsamling

Det empiriska materialet som låg till grund för analysen har samlats in via intervjuer. De data som utvanns gjordes med hjälp av åtta semistrukturerade intervjuer med företag som nyligen övergått från K3-regelverket till IFRS 16 samt med specialister inom IFRS från olika revisionsbyråer. Ytterligare en semistrukturerad intervju genomfördes med en konsult ifrån ett företag som tillhandahåller IFRS 16-system. Anledningen till att både konsulter och företag intervjuades var att få två olika synvinklar. Företagen kunde bidra med egna erfarenheter från deras specifika verksamhet medan konsulterna kunde ge en förståelse för många olika verksamheter. För att lyckas identifiera specialister inom IFRS som även varit med diverse företag vid övergången från K3 till IFRS 16 gjordes sökningar på *Google* med sökorden ”Specialister inom IFRS 16” och ”Redovisningsspecialister IFRS 16”. Sökorden som användes ledde oss sedan fram till diverse revisionsbyråers hemsidor där kontaktuppgifter kunde hittas till relevanta personer att kontakta. Dessa personer kontaktades sedan via e-mail i syfte att göra en förfrågan om de var intresserade att ställa upp på en intervju. Den IT-konsult som intervjuades identifierades genom en av informanterna som tipsade om denna person och hans kunskap inom IFRS 16-systemen och detta kan liknas vid ett snöbollsurval. Denna metod innebär att urvalet växer fram som en snöboll genom att tillfråga informanter om andra relevanta personer att intervjua (Denscombe, 2018).

Sökandet efter företag som nyligen övergått från K3 till IFRS 16 var inte enkelt till en början. Det gjordes även här en sökning på *Google* med sökorden ”Övergång från K3 till IFRS” och ”byte från K3 till IFRS”. Med hjälp av dessa sökningar kunde olika bolags pressmeddelanden identifieras där de offentliggjorde att en övergång

från K3 till IFRS skulle ske eller att denna övergång nyligen skett. Sökningar gjordes även på *nyemissioner.se* för att identifiera bolag som nyligen hade genomgått en börsnotering. Därefter granskades deras finansiella rapporter för att upptäcka om ett byte ifrån K3 till IFRS hade gjorts efter 2019. Det var ett begränsat antal bolag som hittades eftersom övergången inte fick vara gjord tidigare än år 2019 då den nya leasingstandarden trädde i kraft. Till slut när diverse bolag identifierats gjordes det ytterligare en undersökning i respektive bolags årsredovisningar för att se ifall dessa bolag överhuvudtaget hade leasing. Bolagen som till sist återstod kontaktades sedan via e-mail för en eventuell bokning av intervju.

#### **4.3.1 Semistrukturerad intervju**

Syftet för denna studie har varit att utforska uppfattningar och erfarenheter angående övergången från K3 till IFRS 16. För att lyckas med detta har det varit tvunget för oss att utvinna många och detaljerade data. Denscombe (2018) menade att det är lämpligt att använda intervjuer som forskningsmetod vid studerandet av komplexa och subtila fenomen som kräver en mer ingående förståelse för det som studeras. En semistrukturerad intervju innebär att forskaren har en färdig intervjuguide men bibehåller flexibiliteten att justera frågor, ordningsföljd eller tempo på ett sätt som låter den intervjuade tala mer fritt (Denscombe, 2018). Valet av semistrukturerade intervjuer föll sig naturligt eftersom det fanns ett behov att bibehålla flexibiliteten men även att låta den intervjuade tala fritt och öppet avseende frågorna som ställdes.

De intervjuer som genomfördes skedde digitalt i form av videomöte eftersom majoriteten av informanterna inte befann sig inom en tio-mils radie. Denscombe (2018) menade att det finns både fördelar och nackdelar med internetbaserade intervjuer. Fördelarna med att genomföra dessa typer av intervjuer är att det både sparar tid och pengar men även att det ger större möjligheter att identifiera relevanta informanter. Utöver detta menade Denscombe (2018) att ytterligare en fördel med internetbaserade intervjuer är möjligheten att reducera intervjuareffekten i form av att det kan minska det eventuella obehaget som kan upplevas av en informant. Nackdelen med denna typ av intervju är att det blir svårare att veta om informanten

är uppriktig i sina svar eller inte (Denscombe, 2018). Fördelen med digitala intervjuer i denna studie har varit att informanter har kunnat väljas utifrån erfarenhet istället för plats och detta har lett till att fler relevanta informanter har kunnat intervjuats. Nackdelen med denna intervjuform har varit svårigheten att läsa av informanternas kroppsspråk och signaler vilket har lett till att det emellanåt har varit svårt att avgöra om den intervjuade pratat klart eller inte.

Ett viktigt kriterium var att informanterna, på ett eller annat sätt, varit delaktiga när ett företag gått från K3 till IFRS 16. Innan intervjuerna utformades tre olika intervjuguider som tog sikte på att till en början ställa stora öppna frågor som sedan snävades in och anpassades efter den teoretiska referensramen som denna studie baserades på. Anledningen till att det gjordes tre olika guider var för att anpassa frågorna efter responderas möjlighet att ge ett svar. Frågorna som ställdes till företagen var specifikt anpassade efter att informanterna skulle svara utifrån egna erfarenheter och företaget medan frågorna som ställdes till konsulterna var mer generella och anpassade efter att de har erfarenheter av många olika branscher. Även fast det utformades olika intervjuguider så följde ändå dessa samma mönster och huvudsakliga frågeställningar. När intervjuerna var gjorda transkriberades allt material. Tabellen nedan visar relevant information om informanterna och intervjuerna.

**Tabell 1.**  
*Intervjuer*

---

<b>Benämning</b>	<b>Titel</b>	<b>Metod</b>	<b>Längd</b>	<b>Datum</b>
Konsult A	Redovisningsspecialist	Teams	40:03	17/4 2023
Konsult B	Redovisningsspecialist	Teams	22:43	18/4 2023
Konsult C	IT-konsult	Teams	34:55	21/4 2023
Konsult D	Redovisningsspecialist	Teams	29:48	25/4 2023
Konsult E	Redovisningsspecialist	Teams	25:35	27/4 2023
Företag A	Financial controller	Teams	18:58	19/4 2023
Företag B	Head of financial control	Teams	27:54	24/4 2023
Företag C	CFO	Teams	22:29	24/4 2023
Företag D	Group Accounting Manager	Teams	21:26	26/4 2023

---

#### **4.3.2 Litteratursökning**

För att identifiera relevant litteratur för ämnet användes *Google scholar* och Högskolan Kristianstads *Supersök*. För att lyckas få fram relevant material och litteratur har nyckelbegrepp som: *IFRS*, *IFRS 16*, *Implementation of IFRS*, *Implementation challenge* och *process* använts. Efter sökningar var gjorda så började arbetet med att gå in och läsa i artiklarnas *abstract* för att få en förståelse för om dessa potentiellt var relevanta för studien. När *abstracten* lästes var det ganska många artiklar som blev bortsorterade på grund av bristande relevans för



ämnesvalet i denna studie. Det har funnits lite forskning inom detta område och därför har källor som är över 20 år gamla ibland använts. Relevansen kan eventuellt ha påverkats när den litteratur som används inte är publicerad i närtid. För att motverka en negativ påverkan på denna studiers relevans gjordes ett relativt snävt urval av äldre artiklar och de artiklar som var publicerade närmre i tid prioriterades.

## 4.4 Analys av data

En kvalitativ undersökning bidrar med att det snabbt blir mycket material för forskaren att hålla koll på och därför är det av stor vikt att utföra en analys av de data som samlats in (Bell & Bryman, 2017). Denscombe (2018) nämnde att genom en analys kan man få en bättre förståelse för materialet. Dataanalysen i denna studie har genomförts med hjälp av en innehållsanalys som kan användas för att kvantifiera innehållet. Att kvantifiera innehållet innebär att den stora mängden data bryts ner i mindre delar och delas in i olika kategorier och koder. Indelningen i kategorier har lett till att det blivit enklare för oss att navigera i den insamlade empirin. En innehållsanalys har även fördelen att kunna avslöja de dolda sidor som kan finnas i materialet och sedan få en förståelse för dessa (Denscombe, 2018). Analysen utfördes utifrån transkriberingarna som gjordes från intervjuerna. Innehållet från transkriberingarna analyserades först genom att ta ut kärnmeningar och kategoriserades sedan utifrån den modell som har använts i denna studie.

Kategorierna som användes i analysen var de övergripande förändringskrafterna, de påverkande förändringskrafterna och implementeringsprocessen. Inom dessa kategorier gjordes sedan en kodning utifrån olika underkategorier. Inom de övergripande förändringskrafterna kodades kategorin utifrån omvärld, organisation och individnivå. Kodningen inom de påverkande förändringskrafterna gjordes utifrån *confusers*, *frustrators* och *delayers*. En andra kodning utformades också inom de påverkande förändringskrafterna genom att koda i vilken av Rippes faser som utmaningen kunde kopplas till. Den sista kategorin var implementeringsprocessen och denna kodades sen utifrån Rippes fyra faser och de är planering & preliminär analys, projektorganisation & start, utvärdering & analys och implementering. Nedan presenteras en tabell som illustrerar hur materialet från transkriberingarna har analyserats och kodats.

**Tabell 2.**  
*Dataanalys*

<b>Meningsbärande enhet</b>	<b>Kategori</b>	<b>Kodning</b>	<b>2:a kodning</b>
Mening från transkriberingen	Övergripande förändringskrafter	Omvärld, Organisation & Individ	
	Påverkande förändringskrafter	Confusers, Frustrators & Delayers	I vilken fas
	Implementeringsprocessen	Planering, Start, Utvärdering & Implementering	

*Kommentar: Beskrivning av hur empirin har analyserats*

## **4.5 Studiens trovärdighet**

Det empiriska materialet som har samlats in är den information som ska kunna besvara de forskningsfrågor som undersökts och därför är det viktigt att denna information är korrekt och sann (Lind, 2019). Den kvalitativa forskningen kan vara svårare att verifiera på samma sätt som den kvantitativa, men trots det finns det fortfarande ett behov att verifiera sin kvalitativa forskning. Det finns tre begrepp som blir viktiga att diskutera när man vill påvisa trovärdigheten i sin kvalitativa forskning och dessa är trovärdighet, pålitlighet och överförbarhet (Denscombe, 2018).

### **4.5.1 Trovärdighet**

Trovärdighet avser hur exakt och träffsäker insamlad data är men detta kan dock vara svårt att visa i en kvalitativ studie. Med anledningen av detta gäller det istället för forskare att visa att deras data med rimlig sannolikhet är träffsäker och exakt.

För att visa att data är träffsäker och exakt går det att använda sig av respondentvalidering, grundad data eller triangulering (Denscombe, 2018).

De ovan nämnda metoderna för att belysa en studies trovärdighet har inte varit möjliga för oss att använda på grund av den begränsade tid som varit tillgänglig för genomförandet av denna studie. Genom att inte använda respondentvalidering, grundad data eller triangulering finns det en risk att trovärdigheten ifrågasätts. Däremot kan det anses att studiens trovärdighet ändå kunnat upprätthållas genom att ha inhämtat empiriska data från personer med olika synvinklar och erfarenhet. Trots att informanterna haft olika erfarenhet så har ändå en stor del av den empiriska data stämt överens. Det faktum att olika personer svarat likartat indikerar på att informationen ändå varit träffsäker och trovärdig.

#### **4.5.2 Pålitlighet**

Pålitlighet avser möjligheten att andra forskare skulle kunna få samma resultat och dra samma slutsatser som gjorts i den utförda studien. I kvalitativ forskning finns det en risk att forskaren kan påverka studien exempelvis genom att vara intervjuare kan forskaren på olika sätt påverka datainsamlingen (Denscombe, 2018). För att uppnå pålitlighet måste forskare på ett tydligt sätt återberätta hur olika procedurer har gjorts samt hur beslut har tagits under forskningsprocess (Denscombe, 2018). I denna studie ges en tydlig beskrivning vilka metoder som har använts, hur analysen har genomförts, vilka val som gjorts samt vad olika resultat baserats på. Intervjuerna har även spelats in och transkriberats för att tydligare kunna visa var data har tagits ifrån och vad som faktiskt har sagts. Genom en tydlig beskrivning av hur denna studie genomförts blir det enklare för andra forskare att komma fram till samma resultat och slutsatser som denna studie.

#### **4.5.3 Överförbarhet**

Överförbarhet avser i vilken utsträckning som studiens resultat skulle kunna överföras till andra fall. Forskare brukar diskutera huruvida studier kan generaliseras. Däremot utgörs ofta kvalitativ forskning av mindre studier med exempelvis ett fåtal intervjuer och därför kan det vara svårt att göra generaliseringar (Denscombe, 2018). I kvalitativ forskning bör fokuset vara på hur informationen

ifrån deras studie går att tillämpa på andra jämförbara fall istället för att undersöka vad sannolikheten är att samma data ska återfinnas i andra fall (Denscombe, 2018). Även om denna studies resultat inte kan generaliseras eftersom den baseras endast på ett mindre antal informanter kan man argumentera för att studien i viss grad kan vara överförbar. Studien har undersökt vilka utmaningar svenska företag upplever i en övergång från K3 till IFRS 16 genom att intervjua svenska företag som genomgått detta samt konsulter som varit med i liknande övergångar. Studiens resultat kan därför anses vara överförbar på andra svenska företag men skulle en liknande undersökning exempelvis göras utomlands gäller andra förutsättningar och i sådana situationer kommer troligtvis inte studiens slutsatser vara överförbara.

## 5. Empiri och analys

---

*I detta kapitel kommer empirin som inhämtats presenteras och analyseras med utgångspunkt i studiens syfte och forskningsfrågor. Strukturen i detta kapitel kommer vara att presentera vad informanterna sagt samt analysera detta utifrån modellens samtliga delar och contingency theory.*

---

### 5.1 Övergripande förändringskrafter

Det finns flera olika faktorer som driver organisationer till diverse förändringar och sällan är det endast en faktor som är ensamt drivande till förändringen (Innes & Mitchell, 1990). *Revised management accounting change model* innehåller fem faktorer som driver en förändring och dessa är: *Motivators, catalysts, facilitators, leaders* och *momentum* (Kasurinen, 2002). I denna studie har inte de övergripande förändringskrafterna varit ett omfattande fokusområde eftersom dessa krafter främst behandlar skiftet till IFRS och inte specifikt till IFRS 16. Leasingstandarden, IFRS 16, implementeras inte enskilt utan den följer automatiskt med när organisationer byter till IFRS i stort. Det betyder att de övergripande faktorerna belyser varför företag har gjort en övergång från K3 till IFRS i stort och inte endast till IFRS 16. De fem faktorerna har i studiens modell delats in i tre nya kategorier och benämns som omvärld, organisation och individ. Denna nya indelning gjordes eftersom vår tolkning och analys var att de fem faktorerna som Kasurinen nämnde kan kopplas till dessa tre nivåer och att modellen blev enklare genom denna nya indelning.

Empirin har visat att faktorer kopplade till samtliga tre kategorier har identifierats i samtliga övergångar från K3 till IFRS som undersökts. Vidare har empirin visat att faktorer kopplade till omvärlds- och organisationsnivån i många fall är kopplade till varandra och hänger samman och därför kommer dessa två nivåer att presenteras och analyseras i samma avsnitt nedan. Sambandet mellan dessa stämmer överens med det samband som Innes och Mitchell (1990) nämnde i sin studie, det vill säga att *motivators* och *catalysts* samverkar positivt för att skapa förändring. I modellen är *motivators* och *catalysts* kopplade till omvärlds- och organisationsnivån och

därför är det i linje med teorin att det finns ett samband mellan dessa nivåer. I organisationsnivån ingår även det som Kasurinen (2002) benämnde *momentum* och detta är faktorer som inte har kunnat identifieras i empirin och därför tas inte *momentum* med i analysen. Faktorer kopplade till individnivån presenteras och analyseras i ett eget avsnitt då dessa inte lika starkt kopplas till vad som driver företaget till förändringen utan snarare vilka faktorer som möjliggjorde den.

### 5.1.1 Omvärlds- och organisationsnivå

De olika anledningarna till att företag har genomgått en övergång från K3 till IFRS kan som ovan nämnts kopplas både till omvärlds- och organisationsnivån i modellen. Omvärldsnivån avser Kasurinen (2002) *motivators* och är de faktorer som generellt driver förändringen och kan ses som de faktorer som ger företaget skäl att göra förändringen (Cullen & Wanderley, 2013). *Motivators* har i denna studie kopplats till omvärldsnivån och det beror på att en tolkning gjordes att *motivators* ofta handlar om externa faktorer eller faktorer som sker i organisationens omvärld. Kasurinen (2002) nämnde att en faktor som kunde kopplas till *motivators* var att en organisation befann sig i en konkurrensutsatt marknad och att detta var en generellt drivande faktor till att en förändring skedde. Vidare så avser organisationsnivån det som Kasurinen (2002) benämnde *catalysts* och är faktorer som är kopplade till händelser som ofta sker nära tidpunkten för förändringen. Kasurinen (2002) menade att det exempelvis kunde avse att organisationen har fått ny redovisningspersonal eller att marknadsandelar har förlorats. Utifrån dessa faktorer har en tolkning gjorts att *catalysts* avser interna faktorer som sker inom organisationen och därför kopplades dessa faktorer till organisationsnivån i modellen.

Empirin har indikerat att det fanns en anledning som var den vanligaste för att förklara varför en övergång från K3 till IFRS har genomförts. Företag B nämnde att anledningen till konverteringen för dess bolag var att en notering skulle genomföras.

Det var ju som en del i detta listing venue:t Som man gjorde då från Nasdaq first North till Nasdaq Stockholm, då var man ju tvungen att rapportera enligt IFRS (Företag B).

Att övergången från K3 till IFRS gjordes på grund av en notering är i linje med vad som framkom även ifrån de övriga företagen. Samtliga företag menade att bytet till IFRS gjordes på grund av att företaget antingen ville noteras eller byta till en lista där IFRS är ett krav. Även alla konsulter nämnde att den vanligaste anledningen till att företag har övergått eller vill övergå till IFRS är att företagen vill noteras eller vill byta till en lista där IFRS är ett krav.

Ofta är det ju att du går på börsen och då kräver ju de stora marknaderna att du tillämpar IFRS (de reglerade marknaderna), det är ju den största anledningen där (Konsult D).

Att företag ville noteras eller byta lista och på så sätt övergick till IFRS kan kopplas både till omvärlds- och organisationsnivån i modellen. I detta fall är det kravet på att redovisa enligt IFRS som kan kopplas till omvärldsnivån. Detta krav kan ses som den generella faktorn som ger företagen ett skäl att byta till IFRS. Precis som nämnts ovan är faktorer kopplade till omvärldsnivån ofta externa faktorer som påverkar företaget. I detta fall så kommer kravet om att redovisa enligt IFRS utifrån företaget och det är inget som företaget själva tar beslut om. Däremot att företaget tar beslut om att en notering ska genomföras handlar om något som sker inom organisationen och kopplas därför till organisationsnivån.

Enligt de intervjuade konsulterna fanns det även andra anledningar till att företagen väljer att övergå från K3 till IFRS men att de anledningarna inte är lika vanliga. Konsult A menade att en annan anledning till övergången kan vara att man vill samla in utländskt kapital på något sätt.

Alternativt att man söker kapital på annat håll, att man vill vända sig till en bank och få lån och eller kapitalanskaffning utomlands och då är det många investerare som vill att man upprättar sina rapporter enligt IFRS då detta är något man litar på mer och känner sig trygg med (Konsult A).

Denna anledning är i linje med vad de andra konsulter också nämnde, det vill säga att om man vill locka utländskt kapital så kan IFRS vara enklare då personer utomlands, enligt Konsult E, förstår IFRS bättre än K3. En övergång till IFRS kan också ske om företaget ägs av ett utländskt moderbolag som redovisar enligt IFRS.

Om moderbolaget redovisar enligt IFRS kan det bli enklare om även dotterbolaget går över till IFRS, vilket konsult A påpekade.

Eller att man kanske ingår i en IFRS koncern som man har utländskt moderbolag och ska rapportera enligt IFRS och då tycker man det är enklare i sin svenska redovisning att redovisa enligt IFRS (Konsult A).

Att övergången till IFRS genomförs på grund av att företaget antingen får utländska ägare eller att företaget på något sätt vill skaffa utländskt kapital kan också kopplas både till omvärlds- och organisationsnivån i studiens modell. Det som kan kopplas till omvärldsnivån är det faktum att investerarna har bättre förståelse för IFRS eller att moderbolaget tillämpar IFRS. Anledningen till att dessa faktorer kopplas till omvärldsnivån är att de avser externa faktorer som sker utanför företaget som driver företaget att övergå till just IFRS. Medan beslutet om att utländskt kapital ska införskaffas eller viljan att förenkla sin redovisning genom att tillämpa samma regelverk som sitt moderbolag kan kopplas till organisationsnivån. Att dessa faktorer kan kopplas till organisationsnivå beror på att det är händelser som sker inom företaget. Alltså kan beslutet att exempelvis införskaffa utländskt kapital anses som en intern händelse och relaterad till organisationsnivå medan det faktum att investerarna har bättre koll på specifikt IFRS kan ses som en extern faktor och relaterad till omvärldsnivån.

Sammanfattningsvis så kan faktorer kopplade till omvärldsnivån förklaras av bland annat det krav som finns för företag att övergå till IFRS eller det faktum att utländska ägare ofta är mer bekanta med IFRS och förstår då företagets redovisning bättre om det upprättas i enlighet med IFRS. Dessa faktorer kan ses som de som till största del drivit företagen till att genomföra övergången från K3 till IFRS. Faktorerna kopplade till organisationsnivån förklaras av de händelser som inträffar hos företagen och som i sin tur leder till att den generellt drivande faktorn blir aktuell och att förändringen genomförs. Detta betyder att exempelvis ett beslut om notering inte i sig leder till att företagen går över till IFRS utan det är kravet som blir den största anledningen bakom övergången.



### 5.1.2 Individnivå

Individnivån i denna studies modell är kopplad till det som Kasurinen (2002) benämnde leaders och facilitators. Denna nivå avser inte direkt vad som drivit förändringen utan snarare vad som möjliggjort den samt hur olika individer har spelat en roll i förändringsprocessen. Av empirin framkom det att det finns olika personer som har behövt vara involverade för att företagen skulle kunna gå igenom den förändring som har undersökts i denna studie. De personer som majoriteten av informanterna angav som nyckelpersonen i den övergång som undersökts var företagets redovisningspersonal.

Så nyckelperson är ju definitivt redovisningsrelaterade människorna ju, de måste ju ha koll (Konsult D).

Vidare menade även företag C att det var viktigt att ha med sig sina rapportörer som sköter rapporteringen i företagets koncernkonsolideringssystem, vilket också kan ses som redovisningspersonal inom företaget. Konsult E belyste också att personerna som arbetar med företagets koncernredovisning måste vara med i övergången. Företagens CFO menade konsult E också var en viktig person i övergången, vilket även Konsult A påpekade. Vidare så var tre av de företagen som intervjuades mindre företag och i dessa företag var det endast en till två personer som ansetts vara nyckelpersoner i övergångsprocessen.

Grejen är ju såhär att det var ju jag som gjorde det, vi är en så pass liten organisation så att de interna resurserna de var ju jag och sen inhämtade vi ju information utifrån (Företag C).

Den intervjuade personen från företag C var företagets CFO och även de intervjuade personerna från de andra mindre företagen var personer som arbetade med företagets redovisning. Därför kan redovisningspersonal också anses ha varit viktiga i övergången från K3 till IFRS i de mindre företagen. Konsult B menade att i de större projekten kan det även vara viktigt att ha någon sammanhållande person i företaget.

I de större projekten som vi hade så var det i regel, någon sammanhållande person från bolaget som kan redovisning, men som även kan organisationen och som har kontakt i organisationer med de som kan avtalen i den verksamheten (Konsult B).

Även konsult A nämnde att det kan vara viktigt att ha en slags projektledare när en övergång från K3 till IFRS ska genomföras. Dessutom indikerar empirin att en viktig del i övergångsprocessen ansågs vara att ta hjälp från externa konsulter.

Sen är ju valet av konsulterna också väldigt viktigt eftersom det är ju dessa som sätter upp modulen faktiskt förstår vad man behöver (Företag B).

Konsult B nämnde också att det kan vara bra att ta in extern hjälp. Även i de mindre företagen som hade en mindre komplicerad övergångsprocess och där inte lika många personer hade varit involverade i övergången ansågs det att extern hjälp hade varit en viktig del i övergången.

Jag tycker att det har varit bra med ett bra stöd från revisorerna förstås, en tät kontakt (Företag D).

Vi hade också bra hjälp av BDO i den studien som vi gjorde (Företag A).

De komponenter som nämns ovan, det vill säga att företagen behöver sin redovisningspersonal men även ta hjälp av externa konsulter, stämmer överens med det som Kasurinen (2002) nämnde i samband med *facilitators* och *leaders* vilka är kopplade till individnivån i modellen. En förändring kan inte ske utan individers engagemang enligt Kasurinen (2002) och det blir tydligt då samtliga företag och konsulter nämner att det har varit individer som varit viktiga i denna förändringsprocess. Att redovisningspersonalen blir viktiga i övergången och även de externa konsulterna är i linje med att lämplig redovisningspersonal är en av de sakerna som är nödvändig för att en förändring ska kunna ske enligt Kasurinen (2002). Det har även funnits andra komponenter som möjliggjorde att företagen kunde övergå från K3 till IFRS och bland annat konsult A nämnde att företagen måste satsa på utbildning av sin personal.

Man måste satsa på utbildning av sin ekonomipersonal då och redovisningspersonal för att få detta att rulla framåtriktat (Konsult A).

Även konsult B nämnde att det är bra att utföra utbildningsinsatser inom företaget för att se till att företaget har kunskap om IFRS. Företag B menade när det gäller specifikt övergången till IFRS 16 så är det viktigt att alla förstår vad det är man ska

göra, vilket kan tolkas hänga samman med att det ansågs vara viktigt att utbilda sin personal i samband med övergången. Att utbilda sin personal kan även det kopplas till att lämplig redovisningspersonal kan ses som nödvändighet för företag ska kunna genomföra en förändring (Kasurinen, 2002). Genom att på olika sätt utbilda sin redovisningspersonal kan det leda till att dessa personer blir mer lämpliga att genomföra övergången till IFRS 16. Utbildning av sin redovisningspersonal blir alltså en väsentlighet för att personalen ska ha de kunskaper som krävs för att genomföra övergången.

Sammanfattningsvis har empirin visat att företagens redovisningspersonal blir viktiga för att en övergång från K3 till IFRS ska kunna genomföras. Det är även av stor vikt att personalen är utbildade och vet vad övergången innebär. Empirin indikerade även på att externa konsulter är viktiga för att möjliggöra denna övergång.

## 5.2 Påverkande förändringskrafter

De påverkande förändringskrafterna som Kasurinen (2002) delade upp i *confusers*, *frustrators* och *delayers* är de hinder som potentiellt kan uppstå vid en förändring. Dessa krafter lägger ingen vikt vid varför en förändring skett utan snarare vilka utmaningar som kan tänkas uppkomma när en förändringsprocess sker.

### 5.2.1 Confusers

*Confusers* är det hinder som behandlar utmaningarna som kan uppstå på individnivå inom organisationen. Detta hinder avser olika individers inställning till en förändring och att det inte alltid är tillräckligt tydligt varför en förändring sker (Kasurinen, 2002). Vår uppfattning är att det i övergången, från att redovisa leasingkontrakt enligt K3 till att redovisa dessa kontrakt enligt IFRS 16, finns utmaningar som kan hänföras till kategorin *confusers*. Av empirin framkom det att det var individuellt hur olika personer uppfattade och upplevde en förändring. Konsult A menade att det beror på hur förändringsbenägen en person är samt vilken inställning individer generellt sett har till IFRS i stort.

Det är verkligen olika och jag tror det har lite att göra med hur man är som person, hur förändringsbenägen man är. Det finns ju jättemånga

som tycker det är kul att lära sig IFRS och det här vill jag ta tag i och är väldigt positiva men sen finns det ju andra som inte vet vad detta ska vara bra för (Konsult A).

Till skillnad från andra informanter menade företag A att en förändring inte spelar någon roll för anställda och att arbetet med förändringen bara är något som behöver göras. Övriga informanter resonerade däremot i likhet med konsult A, det vill säga att medarbetares inställning skiljer sig åt beroende på vem det är du frågar. Tidigare forskning har visat att IFRS 16 är en av de standarder som ofta har varit svår att implementera (Donker et al., 2020). Det faktum att standarden tidigare ansetts vara svår kan potentiellt vara en av de bakomliggande faktorerna till varför individers inställning inför övergången skiljer sig åt. Majoriteten av informanterna menade att IFRS 16 är en standard som många har svårt att förstå nyttan av. Konsult B anförde att många som arbetar med leasingstandarderna ofta hellre räknat på det gamla sättet.

De som jobbar med företagsvärderingar på ”revisionsbyrån” de tycker mest att det är störande med IFRS 16, de räknar ju hellre på det gamla sättet. Så det är nog väldigt olika vad man tycker (Konsult B).

Precis som konsult B menade även konsult C att ekonomer generellt sett inte har en positiv syn på IFRS 16 vilket även tyder på att det är många som föredragit att fortsätta redovisa enligt K3.

Ja, man kan väl säga så här att, det är liksom ingen ekonom som har varit superpositiv till IFRS 16, jag vet inte, det är ju väldigt många som inte har sett nyttan eller värdet med det (Konsult C).

I likhet med konsulterna diskuterade även företag B att IFRS 16 tyvärr ofta bara är en nödvändighet samt att det är många som inte förstår innebörden av leasingstandarderna.

IFRS 16 är ju tyvärr ofta ett litet nödvändigt ont [...] Skulden fattar man då man har ett framtida åtagande men tillgången är svårare att förstå. Vi har ingen tillgång (Företag B).

Till skillnad från vad majoriteten av informanterna anförde så menade konsult E att IFRS 16 faktiskt ger en bättre redovisning och att det finns fördelar med att tvinga företagen att få bättre koll och förståelse för sina kontrakt.

Sen tycker vi, eller jag, att IFRS 16 är en bättre redovisning än K3, speglar verksamheten bättre men det är väl en smaksak vad man tycker (Konsult E).

Utifrån empirin kan slutsatsen dras att det finns två olika läger vad gäller inställningen till IFRS 16. Det finns egentligen inget mellanting. Antingen anses IFRS 16 vara en bra standard som ger stor nytta samt en bättre redovisning eller så förstår man inte alls syftet med den. Om företagens anställda inte förstår syftet med konverteringen till IFRS 16 kan detta kopplas till det Kasurinen (2002) benämner *confusers*. Detta är sådana utmaningar som till exempel handlar om att individer kan ha olika inställning till en förändringsprocess men även att det kan vara svårt att förstå nyttan med denna process (Kasurinen, 2002). Det faktum att det varit många informanter som inte riktigt har förstått vare sig nyttan eller komplexiteten av IFRS 16 kan potentiellt ha varit en indikator på diverse utmaningar vid övergången. Företag B anförde att majoriteten ofta förstår varför listbytet sker då detta ofta är ett tvång men att anställda ändå är ifrågasättande ibland.

Jag tror att man förstår anledningen med listbytet och så, men så fort man ska göra något mer än vad man brukar då är det ju sällan roligt för folk. När man dessutom har svårt att förstå varför, så det har varit en hel del interna frågeställningar men det får man ju försöka hantera och förklara och varför och vad ger det er och vad ger det mig. Så det får man ju försöka att hantera då men visst har man stött på att man har ifrågasatt, absolut (Företag B).

I denna studie undersöktes vilka hinder svenska företag upplever vid en övergång från K3 till IFRS 16. En övergång från ett nationellt regelverk till ett internationellt regelverk är ofta tvingande och därför blir det svårt att dra någon generell slutsats angående hur mycket olika hinder i realiteten faktiskt påverkar förändringen. Individer kan både ha en negativ inställning och ha svårt att förstå vad IFRS 16 kan tänkas ge men detta är inget hinder som aktivt kommer stoppa övergången snarare göra det svårare för personalen själv.

Informanterna har varit eniga angående vikten av att trycka ut information och utbilda befintlig redovisningspersonal inom vad det faktiskt är som ska göras och vad som krävs för att övergången ska lyckas. Konsulterna som intervjuades menade att IFRS 16 är en svår standard och att det gäller för företagen att börja med

övergången i god tid men även att utbilda sin personal internt för att denna process ska vara möjlig. Vikten av att utbilda sin personal när en större redovisningsförändring sker var även något som tidigare forskning har betonat (Weaver & Woods, 2015). Kasurinen (2002) diskuterade att det kan förekomma ett gap mellan olika nivåer inom en organisation om dessa har olika mål och uppfattningar och detta kan i sin tur påverka förändringen. Två av de konsulter som intervjuades, A och E, menade att beslutet om övergången ofta kommer uppifrån. Vidare menade konsult A att de som sätter deadline när övergången ska vara klar ofta inte är så insatta i detaljerna och förstår inte hur mycket arbete övergången kräver. Detta gör att ett gap kan skapas mellan de som tar beslutet och de som gör själva arbetet. Personerna som tar beslutet sätter en deadline som kanske är allt för kort vilket gör att det blir väldigt tufft och stressigt för de personer som arbetar med övergången. Detta anser vi kan relateras till det gap som Kasurinen (2002) beskrev i sin studie.

Sammanfattningsvis har de utmaningar som tydligast identifierats och som kan kopplas till *confusers* varit att alla inte har förstått nyttan med övergången till IFRS 16 samt vad standarden faktiskt innebär. Därför är det viktigt att företagen ser till att utbilda och få med sig all personal i denna övergångsprocess. För att se till att personalen förstår varför denna övergång sker är det viktigt att ledningen eller generellt de som fattar besluten kontinuerligt kommunicerar tydliga instruktioner och mål nedåt i organisationsnivåerna.

### **5.2.2 Frustrators**

*Frustrators* är den kategori som behandlar hur en organisations kultur och struktur kan försvåra en förändringsprocess. Denna kategori är den allvarligaste och det svåraste hindret som kan tänkas uppkomma i en förändringsprocess, menade Kasurinen (2002). Om en förändring inte matchar organisationen alternativt om förändringsprocessen inte accepteras av medarbetarna kan detta potentiellt leda till att hela processen avslutas eller misslyckas (Kasurinen, 2002). Detta hinder har inte varit det mest framträdande i denna studie eftersom övergången från K3 till IFRS 16 i majoriteten av fallen grundas i ett tvång om en övergång. När en förändringsprocess sätts i gång med syftet att följa tvingande regler så finns det inte

utrymme för att denna process ska kunna misslyckas eller avslutas däremot kan den fortfarande försvåras. Det som har varit relevant för denna studie att undersöka har varit ifall organisationers struktur alternativt kultur på något sätt behövt förändras för att genomföra en lyckad övergång.

Empirin som samlats in tyder inte i någon stor utsträckning på att en organisation behöver genomföra större förändringar i kulturen alternativt strukturen för att genomföra en övergång från att redovisa leasingkontrakt enligt K3 till att redovisa dessa enligt IFRS 16. De potentiella utmaningar som identifierats som stämmer överens med det Kasurinen (2002) benämnde *frustrators* är att det nya sättet att redovisa leasing inte längre stämmer överens med företagens interna system. Ett exempel på ett internt system som informanterna nämnde var att deras budgetsystem inte stämde överens med IFRS 16. Företag A menade att det uppstår mer arbete när ett och samma kontrakt behöver behandlas olika på olika ställen.

Jag skulle säga, det här med att fundera över avtal, det blir ju mer jobb när man ska rapportera på två sätt i allt från rapporter till budget där man har en slags löpande hantering och en IFRS 16 hantering (Företag A).

Informanterna betonade vikten av att diverse system behövde tala samma språk och inte skilja sig åt mellan varandra. Behöver hanteringen anpassas enskilt i varje system så leder det till mer arbete och således en utmaning som hade kunnat undvikas.

Sammanfattningsvis har inga allvarliga utmaningar uppstått i övergången från K3 till IFRS 16 på det sättet som Kasurinen (2002) lyfte fram i *revised management accounting change model* gällande *frustrators*. Däremot har ändå kopplingar gjorts från empirin till dessa hinder eftersom det har framkommit att det finns en risk att det nya systemet inte matchar företagens befintliga system. Denna koppling samstämmer med problemet som uppkom vid implementeringen av det balanserade styrkortet i Kasurinen (2002) studie.

### **5.2.3 Delayers**

*Delayers* är den kategori som utgör de utmaningar som kan tänkas uppkomma när implementeringen faktiskt startar eller som på andra sätt är direkt relaterade till den

förändring som ska genomföras. Det kan till exempel handla om utmaningar kopplade till datainsamling och detta var något som uppstod i Kasurinens (2002) studie när företaget skulle implementera det balanserade styrkortet. Utmaningarna som hänförs hit är ofta tillfälliga och tekniska. Empirin har visat att det uppkommit utmaningar som kan kopplas till denna kategori och det har även visat sig vara här de flesta utmaningar fanns. Den största förändringen som sker när en organisation går från K3 till IFRS 16 är att samtliga leasingkontrakt nu ska samlas in och redovisas i balansräkningen. Nu när alla kontrakt ska redovisas på balansräkningen så behöver även företagets lokalyreskontrakt tas med i beräkningarna. Flertalet informanter har diskuterat att ju fler leasingkontrakt ett företag har, desto mer komplex och utmanande blir insamlingen av dessa.

Ett annat problem kan ju vara att man är så stor att man inte riktigt vet var alla avtal finns, man får problem med att få in all information, det är ju viktigt att dotterbolagen förstår vikten av detta så att man får in allt (Konsult D).

Utmaningen med att samla in och identifiera alla leasingkontrakt togs också upp av konsult C som menade att insamlingen av kontrakt från dotterbolagen kunde vara en stor utmaning och ta väldigt lång tid. Vidare nämnde hen att den eventuellt bakomliggande anledningen till att insamling av kontrakt är svårt är att företagen inte har någon struktur på sina avtal.

Så det är väl steg ett liksom och initialt är väl det ett stort jobb att samla ihop alla kontrakten och ta den här indata in i ett system. Har man ett, ja men de flesta kunder har kanske inte så ordnade avtalssystem från början, och sen har de kanske dessutom massa bilar och lokaler här och där, men ofta är att vi kanske pratar om 50-100 kontrakt hos de flesta, så det är ett jobb som man får göra och sen så brukar det bli bra (Konsult C).

Precis som tidigare informanter anfört så menade konsult E att insamlandet av kontrakten kan vara en utmaning eftersom tidigare, i K3, fanns inte samma behov av att ha ordning på samtliga kontrakt. Empirin indikerade även att det ofta är svårt för företagen att veta ifall alla kontrakt faktiskt inhämtats eller om något missats. Två av informanterna nämnde även att vid insamlingen av avtalen kan det uppkomma utmaningar med att förstå och tolka avtalets innehåll. Svårigheten med att tolka avtalen hänger ofta samman med att dessa är skrivna på ett annat språk och



således finns det en risk att det tar längre tid än planerat. Utmaningar med att samla in leasingkontrakt kopplas till *delayers* eftersom dessa är tillfälliga och sker i samband med uppstarten av implementeringen. Kasurinen (2002) menade att *delayers* ofta är utmaningar som relativt enkelt går att överkomma genom att exempelvis anpassa sina system. Insamlingen av kontrakt kan tänkas vara ett initialt hinder men med ett bättre anpassat tillvägagångssätt kan detta problem övervinnas relativt snabbt. Flertalet informanter menade att det är viktigt att snabbt utveckla rutiner för att inhämta avtal, både befintliga och tillkommande, på det sättet görs tolkningen att problemet som presenterades ovan eventuellt kan överkommas med bra rutiner.

Något som även blivit tydligt är att det skiljer sig väsentligt i hur stora utmaningar företag upplever dels beroende på antal leasingkontrakt, dels hur stort det aktuella företaget är som genomför denna övergång. Företag A och D var båda mindre företag med få leasingkontrakt och detta gjorde att IFRS 16 inte har varit en jättekomplicerad standard för dessa. Mindre företag har således inte heller haft lika stora utmaningar i insamlandet av kontrakt som de större. Däremot menade informanterna från de mindre företagen att det ändå funnits utmaningar kopplade till hur leasingavtal ska redovisas och hanteras enligt IFRS 16.

Vi hade ju egentligen väldigt få tillgångar som träffades av IFRS 16 så svårigheterna var ju såklart att titta på räntefaktorn, nyttjandeperiod inklusive hyresavtal och andra avtal som inte riktigt flytande, när man inte vet nyttjandeperioden (Företag A).

Empirin har indikerat på att det varit en utmaning att hitta och räkna ut räntan som ska hänföras till leasingkontrakten. Anledningen till att räntefaktorn varit en utmaning har berott på att alla leasingavtal inte har en angiven ränta. Denna utmaning har blivit tydlig vad gäller specifikt lokalhyra då den marginella låneräntan måste identifieras och räknas ut självständigt av företagen.

Men när man ska göra en beräkning så måste du ju hitta en ränta som man ska använda sig av. Har du en lokalhyra så måste du försöka hitta den marginella låneräntan och det brukar ta en viss tid att identifiera denna, särskilt om du har verksamhet i flera olika länder, hur ska du göra då? Ska du kolla på respektive lands landsrisk? Eller ska du titta på dotterbolagsrisk? Eller ska du titta på någon central ränta beroende på hur man använder sin treasure funktion (Konsult E).

Det har även framkommit från empirin att det funnits fler utmaningar kopplade till beräkning och bedömning av diverse komponenter i leasingavtalen. En ytterligare komponent som utgjort ett hinder har varit bedömningen av nyttjandeperioden. Enligt IFRS 16 måste fler bedömningar göras eftersom hänsyn behöver tas till eventuella förlängningsoptioner, med andra ord behöver en bedömning göras gällande hur sannolikt det är att kontraktet förlängs. Utmaningen med att göra dessa bedömningar grundar sig i att det enligt K3 inte behövt göras i samma utsträckning. Således är det nu nya saker som behöver tas hänsyn till. Detta hinder kan kopplas till *delayers* eftersom även detta är ett tillfälligt problem som kan undvikas med rätt kunskap.

Vår uppfattning innan studien gjordes var att företag troligen behövde införskaffa ett system för att implementera IFRS 16 på ett bra sätt. Denna uppfattning fanns eftersom tidigare forskning har indikerat på att företag som implementerar IFRS 16 behöver uppgradera sina system (Naik & Segal, 2019). Empirin har däremot visat att det inte alltid krävs ett avancerat eller nytt system för att implementera standarden utan ibland har det räckt endast med Excel. Företag A menade att med tanke på deras omfattning så räckte det med en räknesnurra i Excel för att genomföra övergången. Ett annat företag som hade få leasingkontrakt var företag D däremot valde det att ändå införskaffa ett system för kontrakten men att detta kanske egentligen var onödigt eftersom det kostade mer än vad det gav. Alla de konsulter som intervjuades ansåg att om ett företag innehar stora mängder leasingkontrakt behövs det ett externt införskaffat system. Det finns många aspekter att ta hänsyn till vid val av system och att detta kan vara en utmaning för företag att beakta. Utmaningen handlar ofta om att få systemet att fungera samt förstå hur detta ska hanteras. Empirin har inte visat på att dessa hinder har varit långvariga och att många företag på ett snabbt sätt kan lösa dessa genom att ta hjälp från leverantörerna av systemen. Det faktum att dessa utmaningar ofta skett precis när det nya systemet implementerades och att dessa är relativt enkla för företag att lösa med lite hjälp från systemleverantörerna kan detta anses ligga i linje med de utmaningar Kasurinen (2002) benämnde som *delayers*.

Den insamlade empirin har visat att många av de hinder som presenterades ovan ofta varierar beroende på det aktuella företags storlek och omfattning vad gäller leasingkontrakt. Sammanfattningsvis består utmaningar kopplade till *delayers* av insamlingen och tolkningen av leasingkontrakt samt att göra bedömningar angående de komponenter som krävs för beräkningen enligt IFRS 16.

### 5.3 Implementeringsprocessen

Den projektplan som Rippe (2001) utvecklade var ämnad att hjälpa och vägleda företag i en övergång till regelverket IFRS. Projektplanen består av fyra olika faser: *Planering och preliminär analys, projektorganisation och start, utvärdering och analys* samt *implementering*. Faserna som författaren angav var som nämnts ovan för ett helt konverteringsprojekt och denna studie fokuserar endast på vilka potentiella utmaningar som finns i övergången till en enskild standard, IFRS 16. Informanterna har tillfrågats angående vilka faser som finns i den implementeringsprocess som undersökts för denna studie och resultaten har varierat. Utifrån empirin har tre olika faser som de flesta av informanterna på något sätt nämnt identifierats: en planeringsfas, en uppstartsfas och en implementeringsfas. De faser som kunnat identifieras i denna studie har inte varit helt samstämmiga med Rippes (2001) faser, detta är dock inget förvånande. Precis som beskrivits ovan har denna studie inte undersökt ett helt konverteringsprojekt utan endast en del av projektet och därför faller det sig naturligt att alla faser inte heller identifierats. En annan anledning till att inte alla faser har kunnat identifieras i samtliga företag kan kopplas till *contingency theory*. Denna teori innebär att alla företag påverkas av olika faktorer och således kommer anpassningen till dessa faktorer se olika ut beroende på vilket företag som studeras. En av dessa faktorer kan vara företags storlek. För de mindre företagen har processen varit ganska enkel medan för de stora företagen har processen tenderat att vara lång med många saker att få rätsida på. De tre faser som tydligast kunnat identifieras utifrån empirin presenteras mer ingående nedan.

*Planering och preliminär analys* beskrev Rippe (2001) var den fas där det analyserades hur den tidigare redovisningen och den nya skiljde sig åt. Det var även i denna fas som befintliga system sågs över för att veta om dessa behövde bytas ut

eller uppgraderas på något sätt. Empirin visade att det var viktigt att redan från början få en översiktlig bild över vad det är som behöver göras samt planera hur de olika momenten ska genomföras. Det har framkommit av det insamlade materialet att denna planeringsfas har varit väsentlig och har haft stort inflytande på hur utmanande implementeringen i slutändan blivit. Den fas som Rippe (2001) benämnde som *projektorganisation och start* handlar om att ta in extern hjälp samt att utbilda nyckelpersoner. Tolkningen av denna fas är att det i detta steg samlas in information och att arbetet med standarden påbörjas, fortsättningsvis benämns denna fas uppstartsfasen. De delar som från empirin kopplats till denna fas är när företagen börjar samla in alla avtal och påbörja beräkningarna av dessa. Några informanter nämnde även att det behöver skapas bryggor från K3 till IFRS siffror och detta kan hänföras till uppstartsfasen. Empirin visade även på att det är i denna fas som information läggs in i IT-system alternativt Excelfiler.

Nästa fas som Rippe (2001) nämnde är *utvärdering och analys* detta är dock en fas som i denna studie inte kunnat identifieras. Rippe (2001) menade att IFRS potentiellt kan ge olika alternativa tillvägagångssätt och det är i *utvärderings och analysfasen* som dessa vägsäl diskuteras och beslutas kring. Det har inte framkommit av empirin att IFRS 16 ger utrymme för sådana val och därför tas inte denna fas med. Den sista fasen som benämndes av Rippe (2001) var *implementering* och det är här årsredovisningen upprättas. Från empirin har det inte kunnat samlas in uttömmande information kring denna fas. Trots viss avsaknad av empiri har ändå ett fåtal informanter nämnt att när samtliga beräkningar är gjorda så påbörjas arbetet med att upprätta årsredovisningar enligt IFRS.

### **5.3.1 Utmaningar kopplade till olika faser**

Syftet med att kombinera Kasurins (2002) modell och Rippes (2001) faser i denna studies modell var att försöka få en förståelse för om det fanns någon fas som var mer utmanande än någon annan. Som ovan nämnts har Rippes (2001) faser med utgångspunkt från empirin komprimerats till tre faser istället för fyra. *Confusers* har varit de utmaningar som inte direkt har kunnat hänföras till någon specifik fas eftersom vår tolkning är att dessa kan uppstå när som helst från planering till implementering. *Confusers* som har uppstått i denna studie har främst handlat om

olika individers inställning till övergången. Empirin har inte indikerat på att olika individers inställning skulle kunna hänföras till någon av ovanstående presenterade faser därför kan *confusers* uppstå i samtliga faser. De hinder som benämns *frustrators* har i denna studie till största del handlat om att de interna systemen inte matchar det nya IFRS 16 systemet som implementerats. Implementeringen av system sker enligt oss i uppstartsfasen och därför kan *frustrators* anses uppkomma här. De utmaningar som nämnts flest gånger av informanterna har varit *delayers* och har främst handlat om inhämtning och tolkning av avtal. Inhämtandet och tolkningen av leasingkontrakten genomförs i uppstartsfasen och därför antas det att dessa eventuella hinder främst uppstår här. Däremot läggs det i planeringsfasen upp en plan för hur denna information ska samlas in och tolkas således kan *delayers* även uppkomma i denna fas.

Som ovan nämnt så har studien identifierat att majoriteten av de utmaningar som uppkommer i övergången från K3 till IFRS 16 främst hänförs till uppstartsfasen. Däremot finns det ingenting i empirin som talar för att utmaningar inte skulle kunna uppstå i någon av de andra faserna.

## **5.4 Contingency theory - Skillnader mellan företag**

Denna studie har även undersökt om antal utmaningar skiljer sig åt beroende på olika faktorer som de olika företagen påverkas av med hjälp av *contingency theory*. Flertalet informanter menade att komplexiteten och antal utmaningar beror dels på hur stort eller litet företaget är dels på vilken typ av verksamhet företaget bedriver men främst på hur många leasingkontrakt företagen har. De ovan nämnda faktorerna är de faktorer som påverkar hur övergången rent praktiskt går till men även hur bra övergången blivit i de olika företagen. Empirin har visat att olika företag upplever övergången från K3 till IFRS 16 olika och det visade sig ganska snabbt att de mindre företagen upplevde processen som mindre komplex och med färre utmaningar. De företagen som upplevde att övergången till IFRS 16 var komplex och utmanande var främst de större företagen och de som hade många leasingkontrakt. Det som blev tydligt var att för stora företag så blev det en stor utmaning att bara samla in alla leasingavtal medan för de mindre företagen som endast kanske hade två-tre kontrakt var detta inte alls ett problem. De mindre

företagen som intervjuades nämnde dock att det säkerligen hade blivit svårare om de haft fler leasingavtal och att utmaningarna troligen ökar i takt med avtalen. Det har även visat sig variera i komplexitet beroende på vilken verksamhet ett företag bedriver. Verksamheten påverkar vilka typer av leasingavtal ett företag har vilket bland annat konsult A nämnde:

Ja, verkligen. Det kan ju vara väldigt olika, ja säg ett tjänsteföretag som är konsultföretag eller vad som helst. Det enda de har är ett kontor då är det ju inga svårigheter alls att gå över, de kanske har ett kontrakt eller något eller inte ens det de kanske sitter i ett kontorshotell och hyr bara en plats, då har de ingenting. Till att, förstås, det kan vara stora saker som ska leasas, maskiner och utrustningar och stor fabriksutrustning. Så det kan bli jättekompext och väldigt enkelt (Konsult A)

När en övergång sker från K3 till IFRS 16 är det ett flertal informanter som nämnde att införskaffandet och implementeringen av ett nytt system blir nödvändigt medan andra inte tyckte detta behövdes. Även detta kan förklaras med hjälp *contingency theory* eftersom företagen behöver ta hänsyn till sin aktuella situation och anpassa förändringen utifrån de faktorer som finns i företagets miljö (Otley, 1980). Den faktor som har haft en stor inverkan har ju varit antal leasingavtal som funnits. Många av informanterna menade att det är svårare att hålla koll på alla avtal för de företag som har ett stort antal leasingavtal. Vidare menade informanterna att vid ett färre antal avtal behövs ofta inget nytt system utan då kan Excel vara tillräckligt bra. Därför blir det en ytterligare utmaning för stora företag i jämförelse med små att hitta de systemen som fungerar bra.

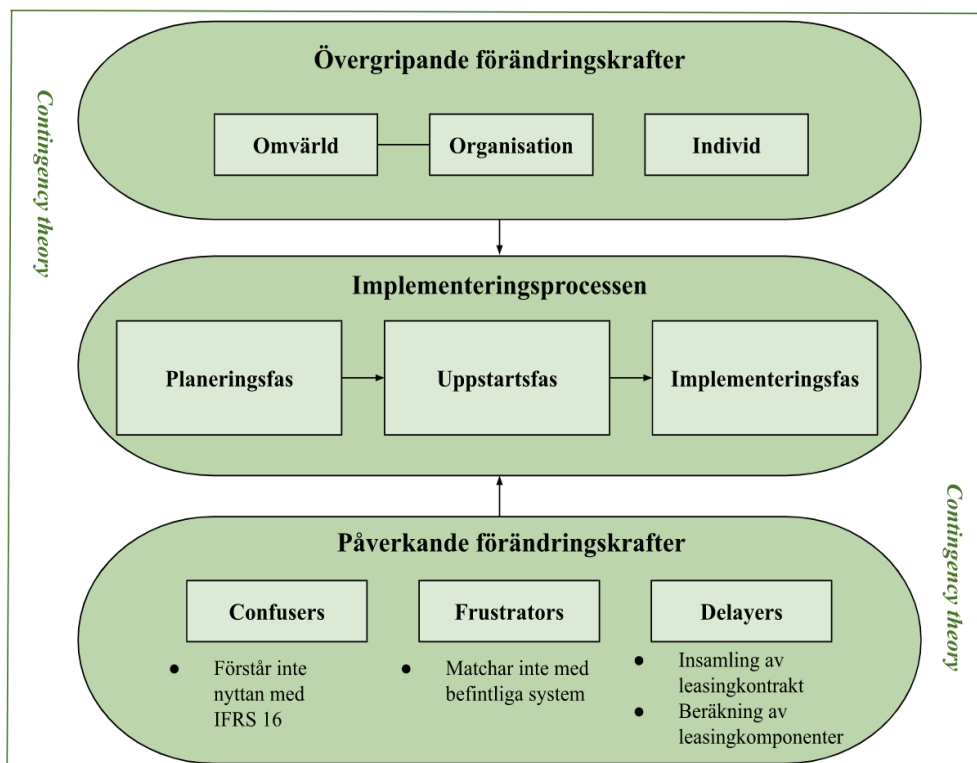
Sammanfattningsvis så finns det ett flertal faktorer som påverkar hur komplex övergången från K3 till IFRS 16 blir. *Contingency theory* belyser det faktum att det inte finns ett sätt att hantera sin situation och att företag behöver ta hänsyn till de faktorer som finns i deras organisatoriska miljö. Därför kommer processen och utmaningarna kopplade till denna skilja sig beroende på exempelvis hur stort företaget är och hur många leasingavtal som finns.

## **5.5 Revidering av studiens modell**

Utifrån empirin och den analys som har genomförts har studiens modell reviderats och anpassats efter vad empirin har visat. Den reviderade modellen speglar det

samband som finns mellan omvärlds- och organisationsnivån. Modellen har även revideras genom att komprimera Rippes (2001) fyra faser till tre faser; planeringsfasen, uppstartsfasen och implementeringsfasen. Den reviderade modellen ger också exempel på de utmaningar som uppstått i de påverkande förändringskrafternas olika underkategorier.

**Figur 2.**  
Reviderad modell för övergångsprocessen



## 6. Slutsats och bidrag

---

*Detta kapitel kommer presentera slutsatserna av denna studie och redogöra för studiens bidrag. Avslutningsvis beskrivs studiens begränsningar och några förslag till framtida forskning ges.*

---

### 6.1 Slutsats av resultatet

Syftet med denna studie har varit att undersöka vilka utmaningar svenska företag upplevde vid övergången från K3 till IFRS 16. En egen modell utformades utifrån Kasurins (2002) modell samt Rippes (2001) fyra faser för att uppfylla studiens syfte. Anledningen till att en egen modell utformats har varit att det tidigare inte funnits en självklar teori eller modell att applicera på detta ämne.

Första delen i studiens modell, de övergripande förändringskrafterna, är ämnade att svara på den sekundära frågeställningen som lyder *Varför övergår företag till IFRS?* Det som framkom var att det framför allt finns en anledning till att företag väljer att övergå till IFRS. Denna anledning är att företag vill genomgå en börsnotering och då är IFRS ett krav. Kravet om IFRS kan kopplas till omvärldsnivån i modellen och viljan att noteras kan i sin tur kopplas till organisationsnivån. Den sista nivån i de övergripande förändringskrafterna är individnivån. Det har framkommit av studien att den viktigaste delen inom individnivån är att företagen behöver ha lämplig redovisningspersonal för att genomgå en övergång samt att ha tillgång till externa konsulter.

De påverkande förändringskrafterna har använts för att svara på denna studies primära frågeställning *Vilka svårigheter samt utmaningar upplever svenska företag i övergången från det nationella regelverket K3 till den internationella standarden IFRS 16?* De fyra faserna som Rippe (2001) utformade användes för att få en förståelse för om det fanns någon specifik fas där flest utmaningar uppkom. Utmaningarna som empirin presenterade har delats upp i tre kategorier: *confusers*, *frustrators* och *delayers*. Det har framkommit att det finns utmaningar i samtliga kategorier men de har framför allt varit *delayers* som tydligast har kunnat identifierats eftersom dessa nämndes av nästintill alla informanter. En utmaning



som hittades var att olika personers inställning till övergången varierade och att alla inte alltid kunde förstå nyttan med IFRS 16 vilket kan kopplas till *confusers*. Därför är det viktigt att företagen informerar och utbildar sin personal inom IFRS 16. Det var få utmaningar som tydligt kunde kopplas till *frustrators* men det framkom att det i vissa företag var svårt att matcha det nya systemet med det befintliga. Det faktum att det befintliga systemet inte matchade med det nya IFRS-16 systemet var inte en utmaning som gjorde att övergångsprocessen vare sig avslutades eller misslyckades. Däremot gav den upphov till merarbete och försvårade processen.

Majoriteten av informanterna ansåg att det var en utmaning att tolka och beräkna komponenter i leasingkontrakt vilket kan hänföras till kategorin *delayers*. För företag med många leasingavtal framkom det även inom denna kategori att det var en utmaning att identifiera och samla in kontrakten samt att hitta ett välfungerande system. Utmaningen med att samla in kontrakten uppstod troligen då företag inte har behövt ha lika bra struktur och ordning på sina leasingavtal tidigare när företaget redovisade enligt K3. Rippes (2001) faser komprimerades i denna studie till tre faser: planeringsfasen, uppstartsfasen och implementeringsfasen. Huvudanledningen till att komprimeringen gjordes var att alla faser Rippe (2001) presenterade inte kunde identifieras från den insamlade empirin. Ytterligare en anledning till komprimeringen var att försöka utforma en modell som var direkt applicerbar på vårt ämne, det vill säga övergången från ett nationellt regelverk till en enskild standard. Slutsatsen av denna studie är att det är många av utmaningarna som uppkommer i uppstartsfasen. Det är dock svårt att helt utesluta att utmaningar inte skulle kunna uppkomma i någon annan fas.

Denna studie har också undersökt frågeställningen *Finns det skillnader i upplevda utmaningar mellan olika företag i övergången K3 till IFRS 16?* Slutsatsen av denna frågeställning är att det finns olika faktorer som påverkar hur komplex övergången är för olika företag vilket är i linje med det som *contingency theory* innebär. Studien har visat att det skiljer sig åt vilka och hur många utmaningar som olika företag upplever och att det framför allt finns två komponenter som har haft stor inverkan på hur svår övergången varit: antal leasingkontrakt och det aktuella företagens storlek. Det kan tänkas finnas ett positivt samband mellan dessa komponenter, det

vill säga desto större ett företag är desto större är också sannolikheten att antal leasingkontrakt är fler. Däremot beror antal leasingkontrakt även på en sista komponent och det är vilken typ av verksamhet företaget i fråga bedriver. Det finns ju exempelvis företag som är hur stora som helst men ändå inte har mycket leasingkontrakt och därför kan det inte ses som ett perfekt positivt samband mellan företagets storlek och antal leasingkontrakt.

## **6.2 Studiens bidrag**

Denna studie har undersökt vilka utmaningar svenska företag upplever vid övergången från K3 till IFRS 16. Tidigare forskning om IFRS 16 har endast belyst vilka effekter denna standard haft på företags finansiella rapporter och har inte fokuserat på utmaningar i implementeringsprocessen. Den tidigare forskning som har behandlat vilka utmaningar som kan tänkas finnas har inte studerats i Sverige, det vill säga övergången från K3 till IFRS. De studier som gjorts i andra länder har fokuserat på att studera utmaningar med att implementera hela IFRS och inte en enskild standard. Det empiriska bidraget är att studien tillför nya insikter om utmaningar kopplade till övergången från K3 till IFRS 16.

Studiens teoretiska bidrag är att en ny modell utvecklats utifrån Kasurinens (2002) modell och Rippes (2001) fyra faser. Kasurinens (2002) modell har inte tidigare använts i syfte att studera vilka utmaningar det finns vid implementering av en ny redovisningsstandard men i denna studie har modellen justerats och kompletterats med Rippes (2001) faser för att utvidga användningsområdet. Genom att använda Kasurinens (2002) modell har utmaningarna på ett tydligt sätt kunnat kategoriseras utifrån vad utmaningen grundar sig i. Tidigare forskning som har studerat utmaningar vid liknande övergångar har inte använt någon specifik teori eller modell och med anledning av detta har det i denna studie behövt utformas en ny modell som är applicerbar. Studien bidrar i praktiken med att om företag får en förståelse för vilka utmaningar som kan tänkas uppkomma vid en övergång från K3 till IFRS 16 kan dessa utmaningar motverkas i ett tidigt stadie.

## 6.3 Studiens begränsningar

Det finns ett antal begränsningar för denna studie. En av begränsningarna har varit den tillgängliga tiden att genomföra denna studie. Tiden har varit begränsad och därför har det för oss inte funnits möjlighet att intervjua mer än fyra företag. Majoriteten av de företag som intervjuades var dessutom mindre med ganska få leasingkontrakt. För att motverka denna begränsning har vi valt att också intervjua fem konsulter som arbetat med ett stort spektrum av företag som gjort övergången från K3 till IFRS 16. Genom att dessa konsulter intervjuades har studien ändå delvis kunnat fånga upp de problem som potentiellt har kunnat uppkomma i större företag med fler leasingkontrakt. Något annat som potentiellt hade fördjupat analysen i denna studie är om flera olika personer intervjuats inom samma företag för att få en bättre bild av olika personers inställning. Ytterligare en begränsning för denna studie är att det inte funnits en teori som gått att applicera i sin helhet och därför har modeller behövt justeras och anpassas efter vårt ämne. En justerad modell leder eventuellt till många egna tolkningar och det kan ha varit till nackdel för studiens resultat. Trots det faktum att egna tolkningar behövt göras kring modellen kan det ändå vara till studiens fördel. Fördelen kan potentiellt ha varit att modellen har blivit direkt anpassad till det valda forskningsområdet istället för att applicera en modell som inte riktigt är applicerbar.

## 6.4 Förslag till framtida forskning

Vi har några förslag på framtida forskning. Ett förslag till framtida studier är att genomföra en fallstudie i ett stort företag som genomgår övergången från K3 till IFRS 16 i realtid och på så sätt undersöka vilka utmaningar som faktiskt uppkommer under hela processen gång. Det finns en risk att små detaljer och utmaningar som upplevts glöms bort och därför kan det vara intressant att studera processen när den händer för att kunna upptäcka detaljerna. Vi anser att studien som i framtiden genomförs bör baseras på ett stort företag eftersom sannolikheten är större att fler utmaningar upplevs. Ytterligare ett förslag till framtida forskning är att identifiera en annan utmanande standard som kan tänkas vara svår att implementera. Vi ger exemplen att antingen studera IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* alternativt IFRS 3 *Rörelseförvärv*. Ett sista förslag är att genomföra en

jämförelse mellan vilka utmaningar som upplevs vid övergången från ett nationellt regelverk till IFRS 16 i olika länder. Detta tror är vi intressant för att se hur företag i olika länder har hanterat denna övergång samt om utmaningarna skiljer sig beroende på land.

## Litteraturförteckning

- Andersson, H., & Friberg, V. (2006). Barriärer mot förändring. [Magisteruppsats, Högskolan i Jönköpinge]. Hämtat från <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:4263/FULLTEXT01.pdf>
- Anwar, M. (2015). Contingency Theory and Its implications to Corporate Financial Planning and Organization Structure. *Jurnal Aplikasi Manajemen* , 13(3), ss. 363-370. ISSN: 2302-6332.
- Ball, R. (2016). IFRS - 10 years later. *Accounting and business Research*, 46(5), pp. 545-571. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1182710>.
- Bassemir, M. (2018). Why do private firms adopt IFRS? *Accounting and Business Research*, 48(3), pp. 237-263. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1357459>.
- Bell, E., & Bryman, A. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3:e uppl.). Liber AB.
- BFNAR 2012:1, Årsredovisning och koncernredovisning (K3). <https://www.bfn.se/wp-content/uploads/v112-1-k3-kons.pdf>.
- Białek-Jaworska, A., Dobroszek, J., & Szatkowska, P. (2022). Does the IFRS 16 affect the key ratios of listed companies? Evidence from Poland. *International Journal of Management and Economics*, 58(3), pp. 299-315. <https://doi.org/10.2478/ijme-2022-0016>.
- Bokföringsnämnden. (den 20 december 2017). *K-projektet*. Hämtat från <https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/#kregelverken>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7).

- Chindris, A., & Pascan, I.-D. (2020). Reporting Lease Contracts According to IFRS 16: Case of Romanian Entities. *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*, XX(2), 1031-1038. <https://doaj.org/article/00ae71684f4b48d7b7f0fde5ebd47112> .
- Cobb, I., Helliard, C., & Innes, J. (1995). Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*, 6(2), 155-175. <https://doi.org/10.1006/mare.1995.1009>.
- Cullen, J., & Wanderley, C. (2013). MANAGEMENT ACCOUNTING CHANGE: A REVIEW. *Revista Base da UNISINOS*, 10(4), 294-307. [10.4013/base.2013.104.01](https://doi.org/10.4013/base.2013.104.01).
- Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (4:e uppl.). Studentlitteratur.
- Dhaliwal, D., He, W., Li, Y., & Pereira, R. (2019). Accounting Standards Harmonization and Financial Integration. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), pp. 2437-2466. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12495>.
- Donker, H., Jermakowicz, E. K., & Nurunnabi, M. (2020). Implementing IFRS in Saudi Arabia: evidence from publicly traded companies. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(2), pp. 243-273. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-04-2019-0049>.
- Drefeldt, C., & Törning, E. (2017). *Finansiell rapportering enligt K3*. Studentlitteratur AB.
- European Commission. (u.å.). *Financial Reporting*. Hämtat från [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en)
- FAR. (den 4 Maj 2022). *IFRS eller K3? Här är de största skillnaderna*. Hämtat från <https://www.far.se/kunskap/redovisning/ifrs-eller-k3/>

- Franco-Gómez, Y. A., & Rojas-Molina, L. K. (2022). Effects of Implementation IFRS 16 in Colombian companies listed on the Colombian Stock Exchange. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 30(2), 43-58. <https://doi.org/10.18359/rfce.6225>.
- Gornik-Tomaszewski, S., & Jermakowicz, E. K. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *15(2)*, pp. 170-196. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2006.08.003>.
- Hoogendoorn, M. (2006). International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond – Experiences with First-time Adoption in Europe. *Accounting in Europe*, 3(1), pp. 23-26. <https://doi.org/10.1080/09638180600920087>.
- IFRS. (2017). *IFRS 16 Leasing*. Hämtat från <https://www-faronline-se.ezproxy.hkr.se/dokument/ifrs/ifrs/ifrs0016/?q=IFRS%2016>
- IFRS. (u.å.). *Why global accounting standards?* Hämtat från <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1(1), 3-19. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(90\)70042-X](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70042-X).
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3), 323-343. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0191>.
- Lind, R. (2019). *Vidga vetandet* (2:a uppl.). Studentlitteratur AB.
- Melville, A. (2019). *International Financial Reporting: A Practical Guide* (7:e ed.). Pearson Education Limited.

- Morales-Días, J., & Zamora-Ramírez, C. (2018). The impact of IFRS on Key financial ratios: a new methodological Approach. *Accounting in Europe*, 15(1), pp. 105-133. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1433307>.
- Naik, G., & Segal, M. (2019). The expected impact of the implementation of International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 – Leases. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 12(1), pp. 1-12. <https://doi.org/10.4102/jef.v12i1.207>.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, organizations and society*, 5(4), 413-428. 0361-3682/80/1201-0413\$02.00/O zyx.
- Rippe, J. (2001). Vägen mot IAS - skjut inte upp konverteringsprocessen. *Tidningen Balans*, 6-7. [https://www-faronline-se.ezproxy.hkr.se/dokument/balans/2001/nr-6-7/balans\\_2001\\_n06-07\\_a0021/?q=Johan%20rippe%20](https://www-faronline.se.ezproxy.hkr.se/dokument/balans/2001/nr-6-7/balans_2001_n06-07_a0021/?q=Johan%20rippe%20).
- Sacarin, M. (2017). IFRS 16 'Leases' – consequences on the financial statements and financial indicators. *Audit Financiar*, 15(145), 114-122. <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2017/145/114>.
- Singh, M. (den 29 September 2021). *Hur ska du redovisa ditt leasingavtal enligt IFRS 16?* Hämtat från Aspia: <https://kunskap.aspia.se/blogg/ifrs-16>
- Skatteverket. (2023). *Leasing och andra hyresavtal*. Hämtat från <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.3/324719.html#h-K3-arsredovisning-och-koncernredovisning>
- Tarca, A. (2020). The IASB and Comparability of International Financial Reporting: Research Evidence and Implications. *Australian Accounting Review*, 30(4), pp. 231-242. <https://doi.org/10.1111/auar.12326>.
- Tjora, A. (2012). *Från nyfikenhet till systematisk kunskap: Kvalitativ forskning i praktiken*. Studentlitteratur.



Weaver, L., & Woods, M. (2015). The Challenges Faced by Reporting Entities on Their Transition to International Financial Reporting Standards: A Qualitative Study. *Accounting in Europe*, 12(2), pp. 197-221. <https://doi.org/10.1080/17449480.2015.1103376>.

# Bilaga 1 – Intervjuguide företag

## Introduktion och övergripande frågor

- Kan du beskriva dig själv och din yrkesroll
  - Hur länge har du varit anställd på (företaget)
  - Tidigare arbetserfarenhet
  - Hur länge har du varit involverad med IFRS 16.
- Hur involverad har du varit i övergången ifrån K3 till IFRS, speciellt gällande IFRS 16?

## Övergripande förändringskrafter

- Varför valde ert företag att övergå från K3 till IFRS?
  - Fanns där några externa faktorer som drev er till att övergå?
  - Fanns där några interna faktorer som drev denna övergång?
  - Vilka resurser/insatser inom er organisation anser du var viktiga för att genomföra denna övergång?
  - Skulle du anse att det finns förväntningar, både externt och internt, på att ert företag ska fortsätta att förändras och utvecklas?

## Implementeringsprocessen och dess faser

- Kan du berätta om implementeringen och implementeringsprocessen från K3 till IFRS 16?
  - Vilka är de viktigaste faserna i implementeringen/övergången
  - Vilka personer har varit med i processen? Vilka personer har varit nyckelpersonerna i processen?

## Påverkande förändringskrafter.

- Vilka utmaningar har ni upplevt när ni övergick från K3 till IFRS 16
  - Finns det någon fas i processen där flest utmaningar/svårigheter uppstod?
- Hur upplevde du att anställda i ert företag reagerade på att ni skulle byta till IFRS?
  - Kunde alla i ert företag förestå varför denna övergång skulle ske?
- Fanns de något motstånd för att denna förändring skulle ske? Alltså fanns de motstånd mot övergången från K3 till IFRS

- Behövde ert företag på något sätt förändra strukturen/kulturen för att genomföra övergången?
  - Om ja - Fanns de några utmaningar/svårigheter/motstånd för denna förändring?
- Vilka nya system behövde ni utveckla för att implementera IFRS 16?
  - Fanns där några utmaningar kring dessa system?
  - Hur löste ni dessa?

**Efter övergången (frågor kopplade till contingency/fördelar med bytet)**

- Vad har övergången lett till?
  - Vilka fördelar anser du att det finns med övergången till IFRS 16
  - Vilka nackdelar finns det?
- Hur anpassade ni övergången för att det skulle passa ert företag så bra som möjligt?
  - Tror du att er övergång skiljer sig ifrån andra företag, exempelvis i andra branscher
- Vilka råd skulle du ge till ditt företag om ni skulle göra om processen idag?
- Vilka är de största skillnaderna och likheterna mellan K3 och IFRS 16?

## **Bilaga 2 - Intervjuguide specialister/konsulter**

### **Introduktion och övergripande frågor**

- Kan du beskriva dig själv? Namn, ålder, position/roll
  - Hur länge har du varit anställd på (byrån)
  - Tidigare arbetserfarenhet
  - Hur länge har du arbetat med IFRS 16.
- Hur involverad har du varit i övergångar från K3 till IFRS, specifikt gällande IFRS 16? Dvs hur hjälper du företag som ska övergå från K3 till IFRS.

### **Övergripande förändringskrafter**

- Vilka anledningar anser du är de vanligaste för företag att byta från K3 till IFRS?
  - Finns det några externa faktorer som påverkar ett företag att genomgå övergången från K3 IFRS 16?
  - Finns det några interna faktorer som driver på att genomgå denna förändring?
  - Vilka resurser inom organisationen behövs för att genomgå en lyckad övergång?
  - Finns det förväntningar på företag att de ständigt fortsätta utvecklas?
    - Om ja – kan du ge ett exempel på detta?

### **Implementeringsprocessen och dess faser**

- Kan du berätta om implementeringen och implementeringsprocessen från K3 till IFRS gällande leasingredovisningen.
  - Vilka är de viktigaste faserna i implementeringen/övergången?
  - Vilka personer är involverade i övergången, kan du identifiera några nyckelpersoner i denna process?

### **Påverkande förändringskrafter**

- Vilka utmaningar har du upplevt att företag stöter på i övergången från K3 till IFRS 16?
  - Finns det någon fas i processen där de brukar uppkomma flest problem/utmaningar?

- Hur anser du att anställda i olika företag upplever och reagerar på övergången?
  - Kan anställda ha olika syn på vad syftet är med övergången, alternativt att de har olika inställningar till övergången?
- Stöter ni ibland på något motstånd från anställda i företagen gällande övergången?
- Behöver företag förändra sin kultur och struktur på något sätt för att genomföra övergången?
  - Om ja, vilka förändringar behöver ske
    - Finns de utmaningar/svårigheter/motstånd kring dessa förändringar?
- Vilka nya system behöver man ofta utveckla för att implementera IFRS 16?
  - Har de funnits några specifika utmaningar kring detta?
  - Hur löste ni dessa utmaningar?

**Efter övergången (frågor kopplade till contingency/fördelar med bytet)**

- Vad har övergången lett till?
  - Vilka fördelar upplever du att det finns med övergången till IFRS 16?
  - Vilka nackdelar finns det?
- Behöver övergången anpassas till specifika företag?
  - Skiljer sig övergången mellan olika företag?
- Vilka råd ger du till de som ska gå igenom implementeringsprocessen idag utifrån de företag du arbetat med om företag gjort om det idag?
- Vilka är de största likheterna och skillnaderna mellan att redovisa enligt K3 och IFRS? Speciellt gällande skillnaderna mellan just leasing

## Bilaga 3 - Intervjuguide IT-konsult

- Kan du beskriva dig själv och din yrkesroll?
  - Hur länge har du varit anställd på (företagsnamnet)
  - Hur länge har du arbetat med de IFRS 16 system som ni har idag?
- Har du varit involverad alternativt varit ett stöd för företag i övergången från K3 till IFRS 16.
  - Om ja – hur hjälper du företagen?
- Vilka system tillhandahåller ni både inom K3 och IFRS 16? Hur är dessa till hjälp för företagen? (beskrivs lite kort)
- I övergång, i vilken fas implementerar företagen era system och hur gör de detta?
- Vilka utmaningar kan dyka upp när företag implementerar era system för första gången.
  - Hur brukar företagen hantera och lösa dessa utmaningar?
- Hur upplever du att de anställda reagerar på de nya systemen? Kan det finnas något motstånd mot dessa system?
- Behöver systemen anpassad beroende på vilket företag det är som ska tillämpa det?
- Vilken anledning tror du det finns till att företag byter till IFRS 16 från K3?
- Vilka råd skulle du ge till ett företag som ska gå igenom en övergång från K3 till IFRS 16 idag?