



**EKONOMI  
HÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

# *Kinas redovisningsutveckling ur ett institutionellt perspektiv*

Magisteruppsats ht 2007  
FEKP01

**Författare:**

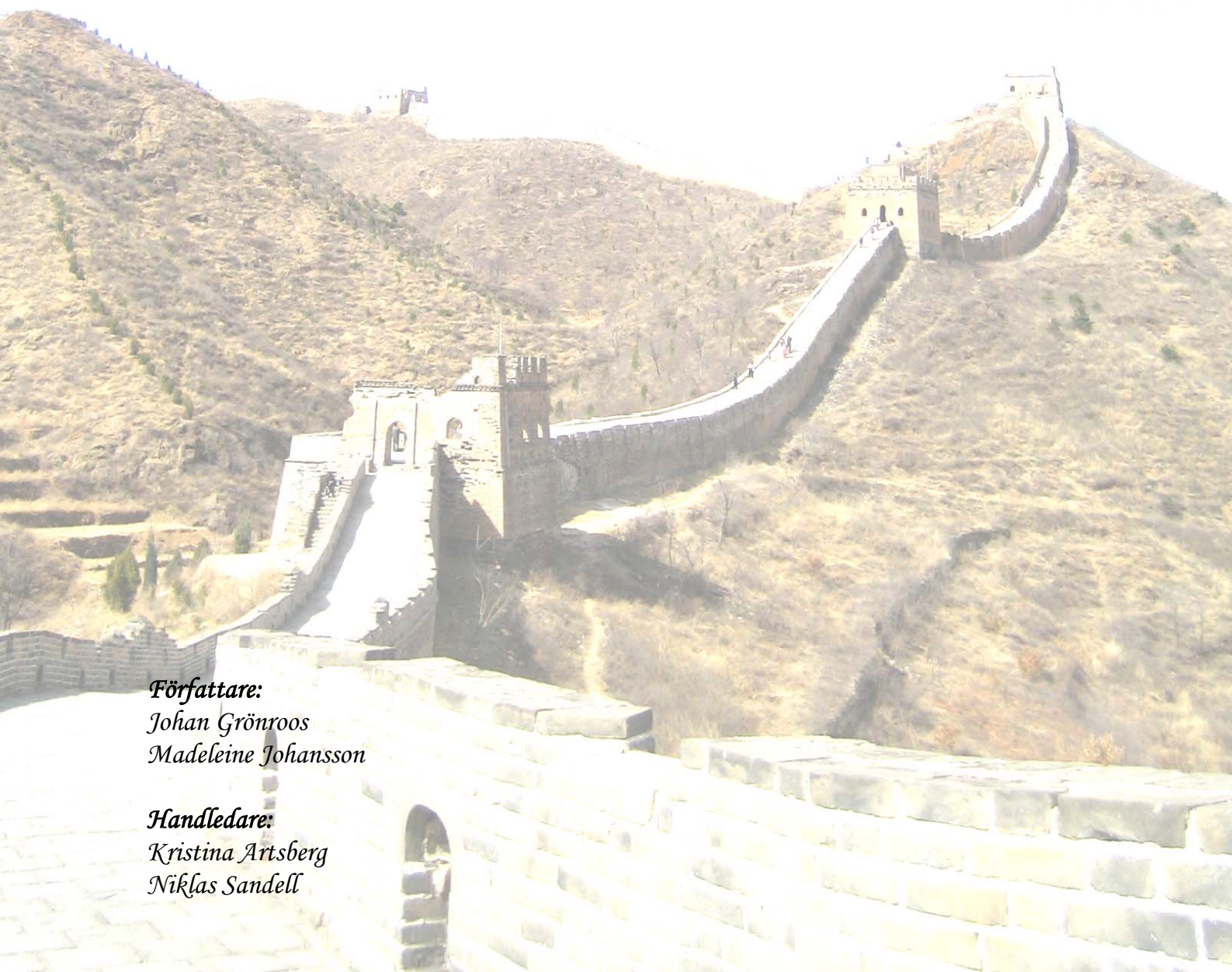
*Johan Grönroos*

*Madeleine Johansson*

**Handledare:**

*Kristina Artsberg*

*Niklas Sandell*



## ~Förord~

Att tro att det går att lära sig hela den kinesiska redovisningsutvecklingen på tio veckor är ett omöjligt uppdrag. Att däremot skaffa sig en överskådlig historisk kunskap är fullt möjligt och det har vi gjort under den här hösten.

Vi vill framförallt rikta vårt tack till våra handledare Kristina Artsberg och Niklas Sandell som under hela resans gång stöttat oss och trott på resultat. De stunder vi tvivlat på vår forskning har de inspirerat oss till att fortsätta arbeta med detta komplexa ämne.

Ett stort tack går även till de revisorer i Kina som tog sig tid att svara på våra frågor samt till Skype som har gjort det möjligt att ringa till landet i Öst utan att ruinera oss.

Lund 26 februari 2008

*Johan Grönroos*

*Madeleine Johansson*

## Sammanfattning

- Examensarbetets titel:** Kinas redovisningsutveckling ur ett institutionellt perspektiv
- Seminariedatum:** 22 februari 2008
- Ämne/kurs:** FEK P01 Examensarbete magisteruppsats, 15 HP  
Företagsekonomiska institutionen, Lunds Universitet
- Författare:** Johan Grönroos & Madeleine Johansson
- Handledare:** Kristina Artsberg & Niklas Sandell
- Fem nyckelord:** Kina, redovisning, utveckling, institutionell teori, kultur
- Syfte:** Syftet är att undersöka den kinesiska redovisningsutvecklingen med utgångspunkt i den institutionella teorin.
- Metod:** Vi har gjort en litteraturstudie samt intervjuat revisorer i Kina som komplement till forskningen. Forskningen bygger på en deduktiv metod med en deskriptiv ansats.
- Teoretiska perspektiv:** Vår studie bygger på de centrala arbetena inom institutionell teori av Scott, Puxty *et al*, DiMaggio & Powell samt Oliver. Vi har även använt Hofstedes studier av kulturdimensioner.
- Empiri:** Den empiriska prestationen bygger i huvudsak på befintlig forskning inom kinesisk redovisningsutveckling. Som komplement har intervjuer gjorts med revisorer i Kina.
- Slutsatser:** Kinas redovisning har varit med om stora förändringar sedan 1970-talet. Den enskilt största faktorn till redovisningsutvecklingen är den politiska reform från planekonomi till socialistisk marknadsekonomi som landet genomgått. Under utvecklingen har olika institutionella faktorer både skapat förändrings och stabilitet inom landets redovisning. Reflektioner från professionen bekräftar de institutionella faktorernas påverkan.

## Abstract

- Title:** Accounting development in China from an Institutional perspective
- Seminar date:** 22nd of February 2008
- Course:** Master thesis in business administration, accounting, 15 University Credit Points (15 ECTS), Institution of Business and Administration, University of Lund
- Authors:** Johan Grönroos & Madeleine Johansson
- Advisor/s:** Kristina Artsberg & Niklas Sandell
- Five key words:** China, accounting, development, the Institutional theory, culture
- Purpose:** The purpose of this thesis is to study the accounting development in China based on the Institutional theory.
- Methodology:** We have done a documentary study and interviewed auditors in China as a complement to our research. The research is based on a deductive method from a descriptive point of view.
- Theoretical perspectives:** Our research is based on central studies within the institutional theories of Scott, Puxty *et al*, DiMaggio & Powell and Oliver. Furthermore we have used Hofstede's studies of cultural dimensions.
- Empirical foundation:** The empirical achievement is mainly based on existing research within accounting development in China. In addition, interviews with auditors in China have been made.
- Conclusions:** The accounting development in China has gone through major changes since 1970. The single most important factor in changing the accounting is the political reform from a planned economy to a socialistic market economy. During the development various institutional factors have both created change and stability. Reflections from the profession confirm the effect from the institutional factors.

## Innehållsförteckning

~FÖRORD~ .....	1
SAMMANFATTNING .....	2
ABSTRACT .....	3
INNEHÅLLSFÖRTECKNING .....	4
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>5</b>
1.1 BAKGRUND.....	5
1.2 PROBLEMDISKUSSION .....	6
1.3 SYFTE .....	7
1.4 AVGRÄNSNINGAR .....	7
1.5 DISPOSITION .....	8
<b>2 METOD</b> .....	<b>9</b>
2.1 VAL AV ÄMNE.....	9
2.2 UNDERSÖKNINGSANSATS .....	9
2.3 DATAINSAMLING .....	10
2.3.1 Litteratur.....	10
2.3.2 Intervjuer .....	10
2.4 KÄLLKRITIK .....	11
2.5 VALIDITET .....	11
2.6 RÅD TILL ANDRA STUDENTER .....	11
<b>3 REFERENSRAM</b> .....	<b>13</b>
3.1 INSTITUTIONELL TEORI .....	13
3.1.1 Tre grundpelare .....	13
3.1.2 Resultat av institutionellt tryck .....	15
3.1.3 Redovisningsreglering .....	17
3.2 ETT KULTURELLT PERSPEKTIV .....	19
3.2.1 Hofstedes dimensioner tillämpade på Kina .....	21
<b>4 KINAS REDOVISNINGSPERSPEKTIV UR ETT INSTITUTIONELLT PERSPEKTIV</b> .....	<b>22</b>
4.1 FEM NEDSLAG I HISTORIEN .....	22
4.2 PROFESSIONEN I KINA .....	29
4.2.1 Institutionell förändringsprocess .....	29
4.2.2 Isomorfska processer .....	30
4.2.3 Den institutionella teorins tre pelare .....	31
4.2.4 Kultur.....	32
<b>5 SLUTSATSER OCH REFLEKTIONER KRING STUDIEN</b> .....	<b>34</b>
5.1 SLUTSATSER .....	34
5.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING .....	36
<b>6 KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>37</b>
6.1 PUBLICERADE KÄLLOR .....	37
6.2 ELEKTRONISKA KÄLLOR .....	39
<b>BILAGA 1</b> .....	<b>40</b>

# 1 Inledning

---

*Det här kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning som följs av en problemdiskussion vilken mynnar ut i det syfte som uppsatsen ska behandla.*

---

## 1.1 Bakgrund

Kina har utvecklats otroligt mycket de senaste åren. Från att ha varit ett land med stark central planering och stängda dörrar mot omvärlden är Kina idag en av världens största marknader. Landet har en snabbväxande ekonomi och under de senaste fyra åren har den vuxit med över tio procent per år (Dahlsten 2007).

Aktiemarknaden i Kina har expanderat snabbt sedan etableringen av Shanghai- och Shenzhenbörsen i början av nittiotalet. Det görs stora kinesiska investeringar utomlands och även utländska aktörer satsar stora pengar i Kina (Zhang & Shujun 2006). Antalet listade företag på de två nationella börserna har ökat dramatiskt från 53 företag vid starten 1992 till fjolårets 1434 företag. Även omsättningen har ökat på börserna och det är framförallt under de senaste åren som ökningen har varit markant (CSRC 2007).

För att Kinas redovisning ska klara av att möta den växande marknaden har många förändringar gjorts inom redovisningen under de senaste åren. För trots att landet har en lång historia är dess redovisningshistoria och erfarenhet inom redovisning relativt kort. Det var först i början av 1900-talet som det utvecklades ett behov av redovisning (Narayan & Reid 2000). Under Mao Zedongs tid vid makten mellan åren 1949-1978 ägdes allt av staten. Under denna tid ansågs redovisning oväsentlig och fokus låg istället på bokföring för att staten skulle kunna ha kontroll över den centrala planeringen (Ezzamel et al 2007). I samband med revolutionen 1978 insåg Kina att det krävdes förändringar för att skapa en marknadsekonomi. Det medförde bland annat att privatisering underlättades och monopolet på utrikeshandeln togs bort. Det uppstod återigen ett behov av att utveckla redovisningen. Det var dock först 1985 staten i Kina stadgade en lag som innehöll ansvar och skyldigheter för redovisningen (Davidson *et al* ref Xiang Bing 1998).

Redovisningen i Kina utförs inte längre enbart utifrån statens behov utan idag ska även redovisningen utgöra relevant information för marknaden. Dessutom ska redovisningsinformationen numera möta både nationella och internationella krav (Chen *et al* 1997). Processen mot att möta den nya marknadens krav har dock inte varit spikrak. I början av nittiotalet upplevde Kina flera ekonomiska skandaler, bland annat fanns det redovisningsfirmor som gjorde det möjligt för sina klienter att ge ut felaktig information (Xiao *et al* 2000). Skandalerna var i många fall mycket omfattande och anledningen till att dessa uppkom hade enligt *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (CICPA) att göra med att redovisningsstandarderna inte var tillräckliga (Xiao *et al* 2000 ref. CICPA). Detta medförde att trovärdigheten för redovisningen försvagades samt att myndigheterna arbetade fram fler och tydligare redovisningsstandarder. 1995 hade endast 60 % av investerarna i Kina förtroende för de finansiella rapporterna. En viktig uppgift i Kina i slutet av nittiotalet var därmed att öka förtroendet för redovisningsinformation (Xiao *et al* 2000).

## 1.2 Problemdiskussion

Den institutionella teorin används ofta för att förstå utvecklingen inom redovisningsområdet (Artsberg 2005). Teorin fokuserar på influenser från stat, samhälle och kultur och hur dessa påverkar organisationer (Oliver 1991). Vid utvecklingen av en ny redovisningsstandard kommer de institutionella faktorer som formar ramen för redovisningen att påverka den nya redovisningsstandarden. Dessa institutionella faktorer är uppbyggda för att stötta tidigare redovisning men appliceras nu på den nya redovisningsstandarden. Processen att förändra de institutionella faktorerna så att de passar de nya redovisningsstandarderna tar tid (Artsberg 2005). Detta har Chen *et al* (1997) observerat i sin studie. När Kina 1992 antog redovisningsstandarder som byggde på IAS ledde det till problem på grund av ovannämnda orsaker. Det är en enkel lösning att anamma befintliga redovisningsstandarder framtagna i ett annat land, men problem kan uppstå på grund av olika uppsättningar av institutionella faktorer. Detta har även Zaman & Shiraz (2005) observerat i sin studie när Bangladesh antog ett komplett IAS. De anser att ett land måste anpassa redovisningsstandarderna till lagarna för att regelverket ska passa landets unika förhållanden. Xiang (1998) kom fram till samma slutsats när hon studerade Kina.

Kultur är en faktor inom den institutionella teorin som i hög grad påverkar redovisningsutvecklingen. Gray har använt Hofstedes dimensioner och funnit ett samband mellan just kultur och utvecklingen av redovisning (Gray 1988, Schultz & Lopez 2001). Hans resultat är att olika kulturer har olika behov av reglerad redovisning. Ett flertal studier inom redovisning har påvisat att kulturen är en viktig faktor när det kommer till att förstå redovisningen i Kina (Graham & Li 1997, Min-Ying *et al* 1995). Även Kinas politiska ideologi har i hög grad påverkat redovisningsutvecklingen. Dagens politiska ideologi skiljer sig mycket från den på 1970-talet och de som arbetade under Mao Zedongs tid har haft det svårare att förstå de principer som IAS tagit fram (Ezzamel *et al* 2007). Även Xiao *et al* (2000) visar att den politiska aspekten i Kina har påverkat landets redovisningsutveckling. När Nobes (1998) och Ball *et al* (2000) analyserade utvecklingsländer kom de fram till att politiska faktorer har en stark influens på hur redovisningssystemet ser ut (ref Nobes & Parker 2006).

Forskning visar att harmoniserade regler inte nödvändigtvis leder till harmoniserad redovisning (Chen *et al* 2002). Chen *et al* (2002) påvisade att det inte skedde någon harmonisering mot IAS i Kina i samband med nya redovisningsstandarderna 1998. Detta berodde bland annat på en svag profession. Tay och Parker (1990) påvisar att det är den praktiska harmoniseringen som är den mest intressanta eftersom den visar vad som faktiskt händer (ref Nobes & Parker 2006). Många åtgärder har gjorts i Kina på kort tid för att utveckla redovisningen. Det har visats att det är viktigt att det ges tid till implementeringsprocessen när nya redovisningsstandarder införs. Detta visade sig till exempel när EU-länderna skulle tillämpa IFRS 2005. Länderna protesterade mot tidsaspekten och att förändringshastigheten var för hög. Detta resulterade i att de fick ett löfte om att inga större förändringar inom IFRS skulle ske mellan 2005-2009 för att de skulle få tid till att hinna implementera redovisningsstandarderna.

En institution strävar efter stabilitet och kan skapa detta på olika sätt. Många forskare inom den institutionella teorin anser att organisationer är passiva till förändring (Oliver 1991 ref DiMaggio 1988) och Scott (2001) anser att sambandet mellan teorin och stabilitet utgör ett problem inom läran. Trots motstånd till förändring sker en utveckling

inom organisationer i varierad grad och hastighet. Hur förklaras de här förändringsprocesserna och i vilket sammanhang utvecklas organisationer?

### **1.3 Syfte**

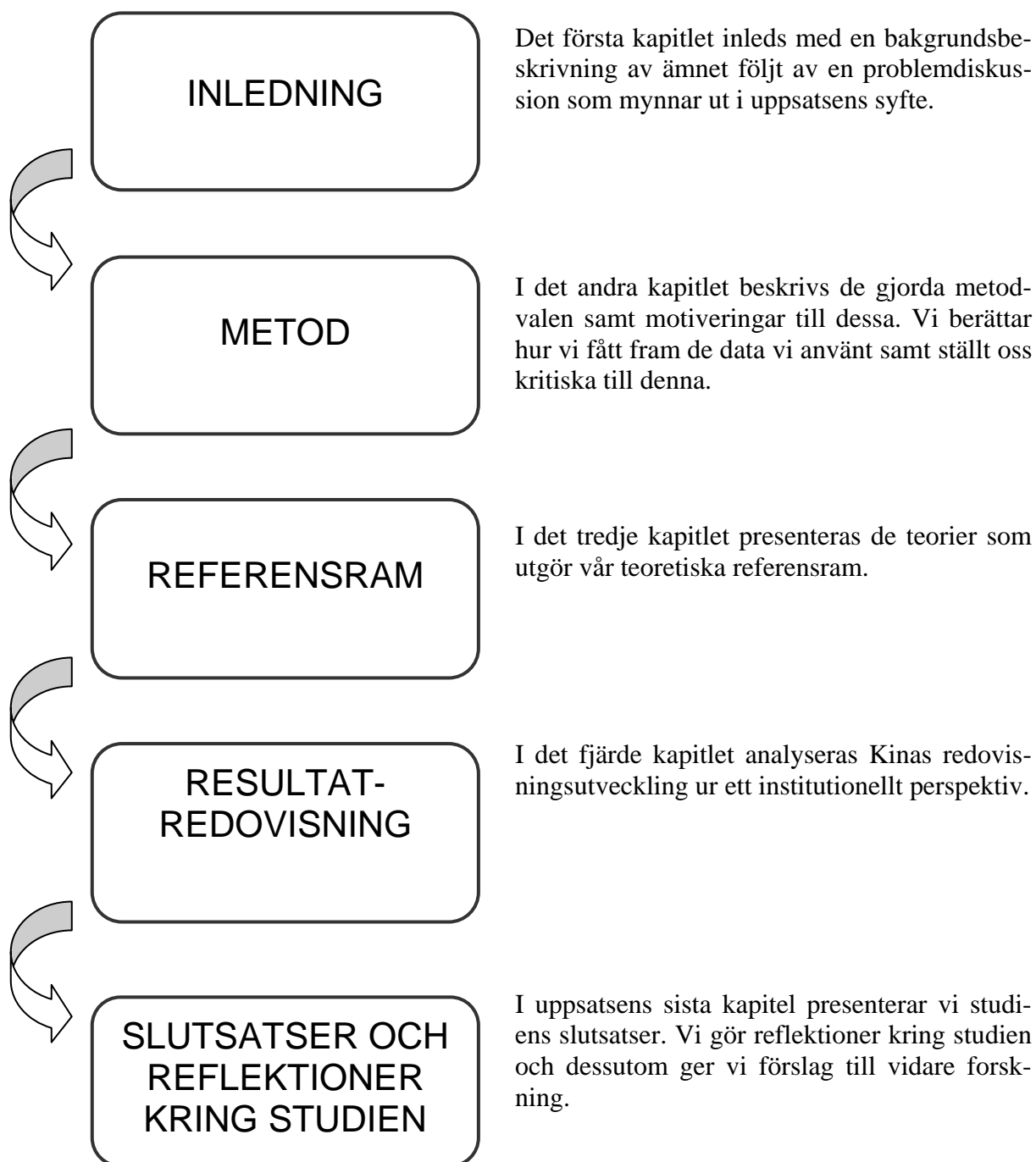
Syftet är att undersöka den kinesiska redovisningsutvecklingen med utgångspunkt i den institutionella teorin.

### **1.4 Avgränsningar**

Vår studie begränsar sig till perioden efter revolutionen 1978 eftersom redovisningen från den här tidpunkten har genomgått de största förändringarna.



## 1.5 Disposition



## 2 Metod

---

*Det här kapitlet behandlar vårt tillvägagångssätt med uppsatsen och vilka metoder som uppsatsen bygger på samt motiveringar till gjorda metodval.*

---

### 2.1 Val av ämne

Kina är ett land som haft en imponerande ekonomisk utveckling under de senaste åren och idag är Kina ett betydelsefullt land inom världsekonomin. Vi var intresserade av att se hur redovisningen har utvecklats under den här förändringsprocessen.

Det finns mycket befintlig information om kinesisk redovisning vilket gjorde att vi fick en bra bas att stå på inom ämnet. Däremot var vi osäkra på var vi skulle lägga fokus. Vårt intresse var från början hur redovisningen såg ut i praktiken och första tanken var att studera årsredovisningar från kinesiska företag med utländska investerare listade på Shanghai- och Shenzhenbörserna. Vi försökte komma i kontakt med börserna genom telefon och mail men det var svårt att kommunicera med dem på grund av stora språkbarriärer. Shanghaibörsen hänvisade oss vidare till dess hemsida där det finns en lista över de företag vi var intresserade av. Många av företagen hade både kinesisk som engelsk hemsida. Däremot har de inte samma utbud av finansiell information som västerländska företag och det fanns inga årsredovisningar på deras hemsidor. Efter att ha besökt alla 107 företags hemsidor hade vi endast funnit två årsredovisningar på engelska!

I vår jakt på att finna årsredovisningar kontaktade vi även företagen via telefon och mail. De vi fick kontakt med kunde inte kommunicera på engelska överhuvudtaget och vi fick ingen respons på våra mail. Vid den här tidpunkten fann vi en doktor på ett universitet i Australien som hade skrivit en rapport där hon undersökte kinesiska börsnoterade företags årsredovisningar. Vi kontaktade henne och hon berättade att årsredovisningarna endast fanns till allmänhetens förfogande på kinesiska. Det anser vi vara mycket märkligt eftersom företag med B-aktier vänder sig till såväl internationella som nationella investerare. Det är en mycket intressant studie att undersöka just årsredovisningar eller varför de endast finns på kinesiska men man måste därmed kunna det kinesiska språket om man vill göra en studie över årsredovisningarnas innehåll.

### 2.2 Undersökningsansats

Vi fortsatte att läsa litteratur om kinesisk redovisning och fann en gemensam nämnare när vi summerade ihop läsningen. Genom att se på redovisningen ur ett historiskt perspektiv kan man se att den genomgått en omfattande förändringsprocess sedan slutet av 1970-talet. Utifrån denna iakttagelse kommer vi att applicera den institutionella teorin på Kinas redovisningsutveckling. Då vi utgår från befintlig teori med syfte att använda denna på ett lands utveckling arbetar vi med en deduktiv metod (Artsberg 2005, Reinecker & Jörgensen 2004). Denna metod används ofta för att förklara eller förutsäga verkligheten, något som vi försöker att göra.

Inom redovisningsforskning brukar man dela upp forskningen i normativ- och deskriptiv forskning. Det som skiljer dessa två metoder åt är att då man använder den normativa forskningen innebär det att man talar om hur någonting *bör* vara och då man använder den deskriptiva forskningen är syftet att tala om hur någonting *är* (Artsberg 2005). Vårt arbete går ut på att beskriva hur redovisningen har utvecklats i Kina och därmed kommer vi att arbeta utifrån en deskriptiv ansats.

## **2.3 Datainsamling**

### **2.3.1 Litteratur**

Vår studie är en litteraturstudie som i huvudsak bygger på de centrala arbetena inom institutionell teori av Scott, Puxty *et al*, DiMaggio & Powell och Oliver. Utöver denna litteratur har vi även använt Hofstedes studier om kulturdimensioner. Vi har applicerat teorierna på tidigare forskning inom kinesisk redovisningsutveckling och intervjuer med revisorer i Kina.

Våra sekundärdata är framförallt hämtade från centrala tidskrifter inom redovisning som *The International Journal of Accounting*, *Accounting Horizons* och *Accounting, Organizations and Society*. För att finna vår litteratur har vi använt oss av sökmotorer på Internet och Lunds Universitets artikeldatabas. Under arbetes gång har vi använt oss av sökord som *chinese accounting*, *development in China*, *accounting development* och *accounting organizations*. Våra sekundärdata har vi använt för att beskriva Kinas redovisningsutveckling. Vi har även applicerat den institutionella teorin på de sekundärdata vi har studerat.

### **2.3.2 Intervjuer**

De primärdata som var intressant i vår studie fanns hos kinesiska revisorer. Vi började med att kontakta PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte och Ernst & Youngs svenska kontor men de hänvisade oss direkt till de kinesiska kontoren och överlag fick vi intrycket av att revisorerna i Sverige visste väldigt lite om redovisning i Kina. Vi strukturerade därefter upp PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte och Ernst & Youngs kontor runt om i Kina och därefter började vi ringa. Dessa företag har cirka tio kontor var runt om i landet. Efter att ha ringt upp samtliga kontor hade vi fått tag på tretton revisorer som kunde tänka sig att hjälpa oss i vår forskning. Av de här tretton kontakterna fick vi slutligen tillbaka fem svar.

Syftet med att intervjua revisorer i Kina var att få en mer nyanserad bild av hur de har uppfattat redovisningsutvecklingen. Vi ville även se om revisorernas åsikter stämde överens med den litteratur som vi studerat.

När vi ringde upp revisorerna önskade de att först få se våra frågor innan de tog ställning till om de kunde hjälpa oss. Vi utformade frågor och försökte "täcka in" så stora bitar som möjligt av den litteratur som vi studerat. Därmed skickade vi över vårt frågeformulär via mail och lät dem svara på frågorna och därefter skicka tillbaka formuläret. Tanken var att följa upp svaren med telefonintervjuer men dessvärre hade revisorerna

inte tid att hjälpa oss med detta. Eftersom vi ”täckt in” många delar hade vi svar på mycket, men dessvärre inte så djupgående som vi från början önskade.

## **2.4 Källkritik**

När man gör en litteraturstudie bör man tänka på att de data som används har tagit fram i ett annat syfte till ett annat ändamål. Esaiasson *et al* (2003) tar upp tre olika aspekter av oberoendet till forskarens datakällor. Den första aspekten berör möjligheterna att bekräfta berättelser. Författarna menar att trovärdigheten och äktheten till informationen förstärks om flera oberoende källor säger samma sak. I vår forskning om kinesisk redovisning finns det mycket befintlig litteratur att tillgå. Det har skrivits många artiklar inom ämnet som publicerats av kinesiska tidskrifter. I de flesta fall har samma händelser och samma organisationer beskrivits liknande oavsett tidskrift och författare men ibland har vi stött på situationer då meningarna har gått isär. I dessa fall har vi försökt att hitta ytterligare litteratur om situationen för att se huruvida majoriteten har uppfattat händelsen.

Den andra aspekten som Esaiasson *et al* tar upp är vilken typ av källa som forskaren har använt sig av; primärdata eller sekundärdata. I många fall arbetar forskaren med båda typerna av källor, vilket även vi gör. Den tredje och sista aspekten berör berättarens grad av oberoende. Vi har intervjuat revisorer i Kina och deras grad av oberoende kan vara svår att fastställa. Författarna exemplifierar bland annat otillbörlig påverkan i form av hot eller tvång. I vårt fall tror vi snarare att det kan finnas påverkan i form av att revisorerna vill visa upp en sådan bra bild som möjligt av kinesisk redovisning.

## **2.5 Validitet**

Forskare bör alltid sträva efter en hög validitet. Esaiasson *et al* (2003) menar att validitet brukar definieras som överensstämmelsen mellan teoretisk definition och operationell indikator, frånvaro av systematiska fel och att forskaren undersöker det som de påstår att de undersöker. Det handlar helt enkelt om att mäta det som är relevant för att kunna uppnå sitt syfte. I vår forskning har vi haft svårigheter med att hitta revisorer i Kina som vill ställa upp på intervjuer och besvara våra frågor. Stundtals var frestelsen stor att istället intervjua svenska revisorer om hur de uppfattade den kinesiska redovisningsutvecklingen men vi insåg att det skulle sänka vår validitet och därmed avstod vi från denna lösning och arbetade vidare med att hitta kinesiska revisorer. Vi har även varit noga då vi översatt litteratur och respondenternas svar. Det är lätt hänt att man missar någon viktig information vid översättningar men vi har försökt att undvika detta genom att tänka till en extra gång.

## **2.6 Råd till andra studenter**

Vår studie kan förhoppningsvis ge ett värdefullt metodbidrag till studenter som vill forska om redovisning i Kina. Genom att ta del av de problem som vi stött på under vår datainsamling kan nya uppsatsstudenter undvika samma misstag. Det är bra att veta innan man börjar leta primärdata i Kina att många människor i Kina har svaga kunskaper i engelska vilket gör det svårt att få information. Det var inte så självklart som vi

trodde att företag kunde kommunicera på engelska. Även anställda på börserna i Kina var svåra att kommunicera med.

Man bör även vara medveten om att finansiell information inte nödvändigtvis är tillgänglig på engelska. Vi blev mycket förvånade då vi insåg att kinesiska företag som vänder sig till utländska investerare inte hade årsredovisningar översatta till engelska.

En annan intressant reflektion vi har gjort är att kinesiska människor väldigt gärna vill hjälpa till, även då de inte kan. Istället för att medge att de inte har kunskaperna eller har tid att hjälpa till svarar de ändå *ja*. Detta resulterade i att vi gick och väntade på svar vi aldrig fick.

## 3 Referensram

---

*I det här kapitlet kommer den institutionella teorin att presenteras och de studier inom teorin som vi kommer att applicera på Kinas redovisningsutveckling.*

---

### 3.1 Institutionell teori

Institutionell teori användes redan i slutet av 1800-talet i forskning inom ekonomi, politik och sociologi (Scott 2001). Teorin har använts mycket inom redovisningsforskning och många forskare har utgått från denna teori när de arbetat med redovisningens utveckling, bland annat Puxty *et al* (1987).

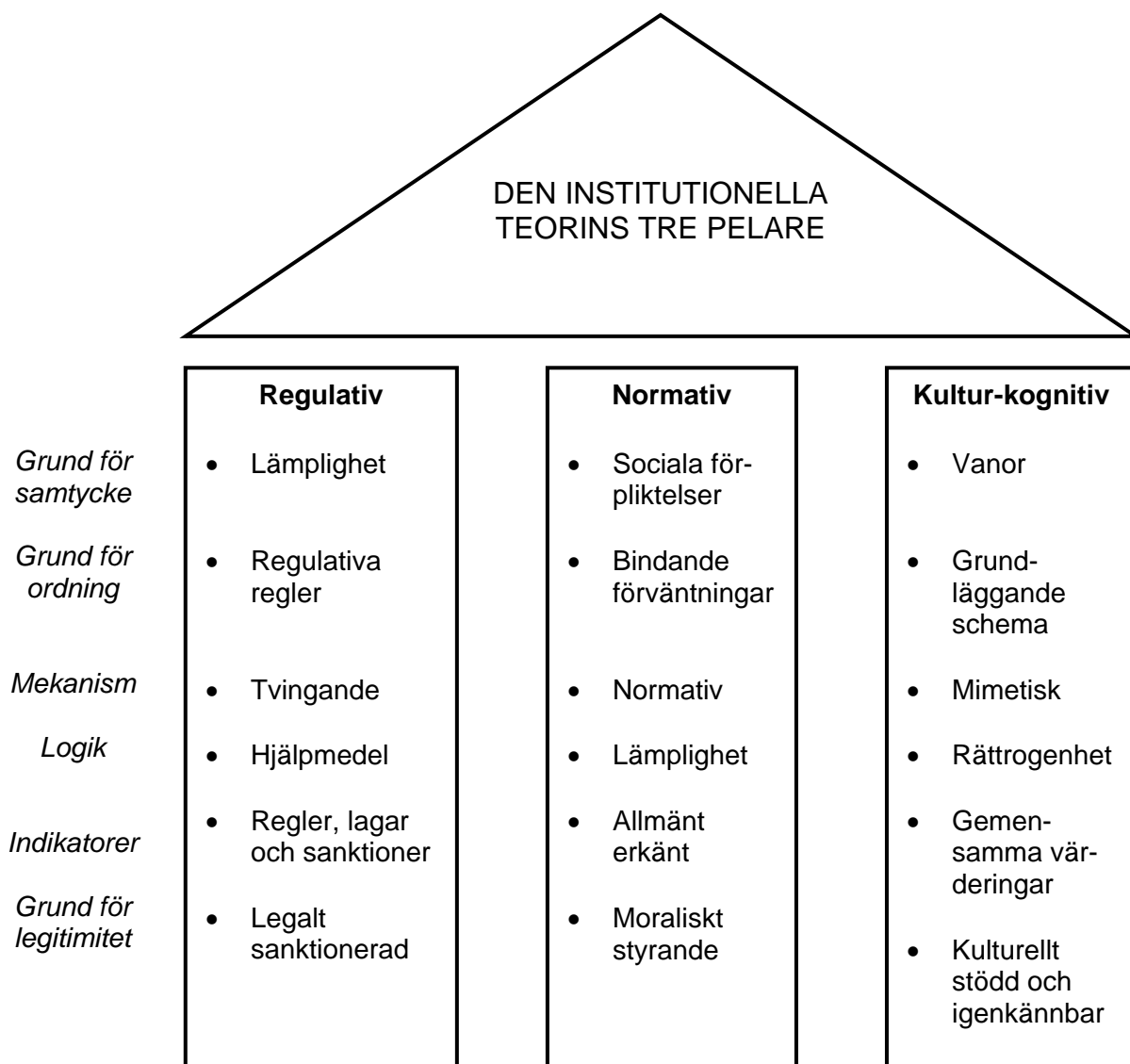
Begreppet institution är ett komplext begrepp och kan på ett förenklat sätt ses som sociala strukturer som binder samman organisationer. En institution strävar efter stabilitet men utsätts för såväl konstanta som tillfälliga förändringsprocesser. Scott (2001) har klassificerat teorin i sex olika nivåer vilka är *world system*, *society*, *organizational field*, *organizational population*, *organization* och *organizational subsystem*. Scott anser att det är viktigt att urskilja vilken nivå som studien befinner sig i och att det därefter handlar om att identifiera de karakteristiska dragen inom varje område för att utifrån det undersöka vilka effekter dessa har på nivån. Han anser att det mest intressanta området att studera är *organizational field*. Ett *field* är ett samhälle av organisationer som mer frekvent deltar med andra inom området än de som är utanför. Scott hänvisar till sin artikel från 1994 när han tolkar innebörden av ett *field*:

*”The notion of field connotes the existence of a community of organizations that partakes of a common meaning system and whose participants interact more frequently and faithfully with one another than with actors outside of the field”*

I Scotts bok (2001) tas även DiMaggio och Powells tolkning av begreppet upp. De beskriver ett *field* som en uppsättning av olika men av varandra beroende organisationer som tillsammans utgör ett etablerat område av institutionell aktivitet. I vår studie kommer vi i huvudsak att befinna oss i den här nivån och avser därmed att studera de faktorer som interagerar inom redovisningsområdet.

#### 3.1.1. Tre grundpelare

Inom den institutionella teorin finns det tre grundpelare. Ofta fokuserar forskare på något av de olika elementen men Scott (2001) hävdar att det är samspelet mellan dessa som är det mest intressanta.



Figur 1: Three Pillars of Institutions (Scott 2001 sid. 52)

*”Organisations require more than material resources and technical information if they are to survive and thrive in their social environments. They also need social acceptability and credibility”*

(Scott et al. 2000:237 ref Scott 2001)

Den regulativa pelaren har kapacitet att etablera regler för att uppnå kommande handlingar. Vid behov har institutioner möjlighet att använda tvingande åtgärder. Det krävs dock även legitimitet för att lyckas påtvinga regler och ofta är den tvingande makten legitimerad genom ett normativt element som stödjer och begränsar utövandet av makten. Det är viktigt att se hur regulativa institutioner fungerar och integrerar med andra institutionella element (Scott 2001).

I den normativa pelaren ligger fokus på normativa regler som introducerar ett socialt perspektiv. Normativa system inkluderar både värderingar och normer. Värderingar är det som önskas och föredras och dessa kan även jämföras och värderas i de existerande strukturerna. Normer specificerar hur saker borde göras och de definierar legitima sätt

att eftersträva det önskvärda. Olika grupper har olika värderingar och de normativa förväntningarna är hur den speciella gruppen borde agera. Det normativa systemet sätter gränser inom det sociala beteendet men samtidigt bemyndigar och möjliggör den sociala aktiviteten genom rättigheter och skyldigheter såväl som privilegier och plikter. Det normativa elementet har en stabiliserande effekt och det är svårt att ändra normer. Oftast när en organisation får ett nytillskott tenderar denna att ta efter de befintliga normerna inom organisationen vilket ytterligare befäster normerna (Scott 2001).

Den kultur-kognitiva pelaren anses vara en grundläggande natur av den sociala verkligheten och ramar in det som ger värde.

*”In the cognitive paradigm, what a creature does is, in large part, a function of the creature’s internal representation of its environment”*

(Scott 2001 ref. D’Andrade 1984:88)

För att förstå eller förklara en handling måste forskningen se till handlarens subjektiva tolkning av förutsättningarna och inte enbart ta i beaktande de objektiva förutsättningarna. Den interna tolkningsprocessen skapas utifrån kulturella ramverk och många handlingar görs eftersom det är ”så man brukar göra” (Scott 2001).

För att en organisation ska kunna bedriva sin verksamhet på ett bra sätt krävs legitimitet. De tre grundpelarna kan på olika sätt skapa legitimitet och acceptans i organisationen. Exempel på när stabilitet uppnås är när det finns en överensstämmelse med relevanta regler och lagar eller när organisationer följer det kultur-kognitiva ramverket. Om det är flera auktoritära aktörer som påverkar organisationen med olika normativa krav och kan det vara svårt att skapa legitimitet eftersom kraven inte överensstämmer. Kritiska aktörer är till exempel staten, statsstyrda organisationer och professionen (Scott 2001).

### **3.1.2 Resultat av institutionellt tryck**

En institution strävar efter stabilitet men utsätts för såväl konstanta som tillfälliga förändringsprocesser. DiMaggio (1988) menar att organisationer är passiva till förändring och att de försöker uppnå stabilitet och legitimitet (Oliver 1991 ref. DiMaggio 1988). Professionen har en viktig roll för att organisationer ska lyckas uppnå legitimitet.

Det finns faktorer både inom och utanför organisationen som skapar ett förändringstryck. En endogen faktor som kan skapa förändring är om regler och normer inom organisationen inte överensstämmer med de utanför och individer inom organisationen vill efterlikna de externa reglerna. Scott (2001) menar även att en organisation kan ha flera olika ramverk som definierar det ”rätta sättet” att göra saker på och att konkurrensen mellan dessa två sätt skapar förändring. Exogena faktorer som har identifierats är bland annat nya teknologier, stora politiska principförändringar och olika sociala reformer som ekonomiska kriser och förändringar av kulturella värderingar.

DiMaggio och Powell (1983) har observerat att organisationer blir alltmer likartade och de försöker förklara vad som påverkar den här utvecklingen. De beskriver utvecklingen



med hjälp av tre isomorfiska<sup>1</sup> processer. Den första processen kallar de för en *tvingande isomorfi* som uppstår genom politiskt inflytande och problem med legitimitet. Inflytandet uppstår genom både formellt och informellt tryck från andra organisationer som de är beroende av. Trycket uppstår även på grund av kulturella förväntningar på organisationen från samhället. Den andra processen som författarna pratar om är den *imiterande processen*. De menar att bland annat osäkerhet är en kraftfull faktor som uppmuntrar till imitation. Ofta kan befintliga modeller inom organisationer omedvetet imiteras av andra organisationer via flödet av individer genom organisationer. Den sista processen berör det *normativa trycket* och det uppstår framförallt genom professionalisering. Det är två aspekter av professionaliseringen som är av betydelse inom den isomorfiska processen. Den ena handlar om att det krävs en formell utbildning för vad som fordras för att uppnå legitimitet och den andra att den växande professionen utvecklar nätverk i vilka modeller snabbt kan spridas.

Genom de ovannämnda tre processerna kan man förutse hur ett *organizational field* ser ut till strukturen och vad som ligger till grund för dess beteende.

Tryck från de institutionella faktorerna påverkar organisationers handlande. Oliver (1991) har skrivit en artikel där hon identifierar skillnader i organisationers strategiska handlande för hur de ska möta de institutionella trycken. Hon menar att det bland annat är huruvida det institutionella trycket överensstämmer med värderingarna i organisationen som påverkar utförandet av strategin. Oliver (1991) menar att organisationer styrs av självintressen och aktivt bemöter de institutionella trycken. Organisationer reagerar varierat på institutionella tryck och handlar utifrån olika strategier. Oliver (1991) har utvecklat ett ramverk i vilken hon fokuserar på fem olika strategier som organisationer kan anta vid institutionella påtryckningar som medför likformighet.

1. **Samtycka**

Här lyder och efterliknar organisationen de institutionella trycken. De accepterar normerna och härmar de institutionella modellerna.

2. **Kompromissa**

Här balanseras trycket med organisationens självintressen och organisationen förhandlar med de olika institutionella intressenterna.

3. **Undvika**

Här vill organisationen undgå trycket. De kamouflerar att de inte överensstämmer med trycken för att slippa förändras.

4. **Trotsa/utmana**

På den här nivån håller organisationen inte alls med trycket och avvisar och attackerar trycket. Organisationen ignorerar helt enkelt normer och regler.

5. **Manipulera**

Här vill organisationen ta över kontrollen och influera. De kritiserar trycken och skapar sina egna värden.

---

<sup>1</sup> Isomorfisk betyder likformig

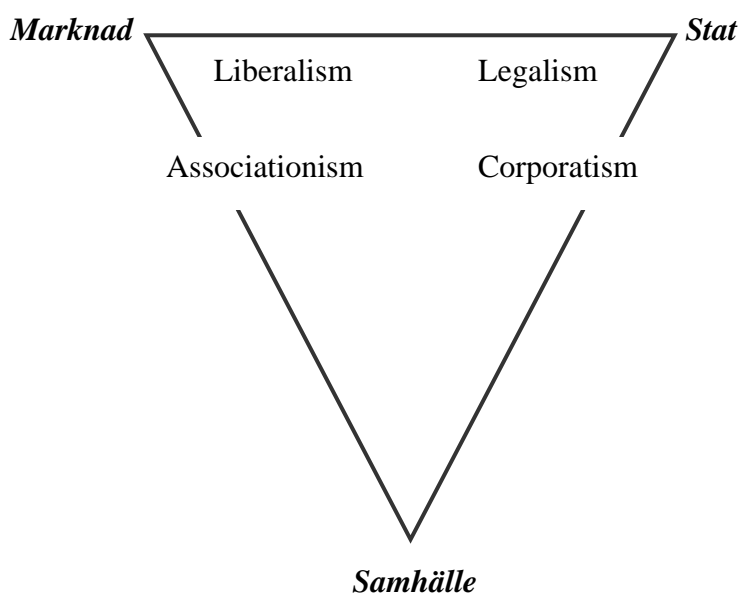
### 3.1.3 Redovisningsreglering

Puxty *et al* beskriver i sitt arbete från 1987 reglering av redovisning och de skapar ett ramverk för att förstå regleringen bättre. Detta ramverk används vid komparativa studier inom redovisning där olika sätt att reglera är associerade med ländernas specifika historia och institutionella skillnader. Puxty *et al* bygger sin forskning på Streeck & Schmitters teorier från 1985 som handlar om social ordning. Streeck & Schmitter utvecklade tre principer som beskriver hur det uppstår social ordning i ett samhälle. De olika principerna är fri konkurrens (marknad), hierarkisk kontroll (staten) och spontan solidaritet (samhället). *Fri konkurrens* handlar om att det finns två typer av aktörer på marknaden; de som aktivt vill skapa en vinst och de som nöjer sig med att använda den vinst som uppkommer av konkurrensen. Det förekommer ständigt en konflikt mellan dessa aktörer. Den *hierarkiska kontrollen* har staten genom sin ensamrätt att stifta lagar. Konflikt inom den här principen uppstår när staten får fördelar genom att utforma förpliktelser åt andra. Inom principen *spontan solidaritet* finns det aktörer som vill vara ledare och aktörer som nöjer sig med att ingå i grupper utan att leda själva. Konflikter uppstår när det kommer in nya aktörer utifrån som inte respekterar de värderingar och normer som finns inom gruppen.

Värdet i Streeck & Schmitters forskning är att de undersöker flera dimensioner samtidigt och att det genom dessa dimensioner får fram det komplexa beroendeförhållandet som finns mellan och i principerna (Streeck & Schmitter 1985). Deras forskning har dock även vissa svagheter. Den största bristen är att teorin inte identifierar vad som är kritiskt för att skapa förändringar. Dessutom saknar teorin en historisk dimension och den tar inte hänsyn till ett internationellt perspektiv anser Puxty *et al* (1987).

Puxty *et al* har (1987) utvecklat Streeck & Schmitters modell för att kunna applicera den på redovisning och de har skapat ett ramverk för att förstå reglering av redovisning i olika länder. De visar att de olika principerna inom social ordning är närvarande även inom redovisningsreglering. Inom principen *fri konkurrens* har kapitalmarknaden ställt krav på information inom redovisningen och det har resulterat i att upplysningarna har blivit mer omfattande. Den *hierarkiska kontrollen* är viktig i redovisningsutvecklingen genom att staten utvecklar lagsystemet inom redovisningen. *Spontan solidaritet* ger legitimitet för de värderingar och normer som råder inom redovisningen.

De tre principerna är i olika omfattningar närvarande när reglering av redovisning sker och det kan inte ske någon reglering utan att alla principer medverkar. Utöver dessa faktorer kan processer som formar redovisningens reglering endast förstås i relation till landets utveckling i ett historiskt, politiskt och ekonomiskt sammanhang menar Puxty *et al* (1987).



Figur 2: Modell för reglering (Puxty et al 1987)

Puxty *et al* grundade sin studie på kapitalistländerna USA, Storbritannien, Tyskland och Sverige. Kännetecknen för dessa kapitalistländer är att de ekonomiskt och politiskt påverkas mycket av globala krafter och att de historiskt sett är emot rationaliseringar trots att de alltid har varit beroende av värderingar och ideal från samhället. Dessutom blir de statliga institutionerna i dessa länder allt mer infogade i de marknadskrafter som existerar (Puxty *et al* 1987). Efter revolutionen i Kina i slutet av sjuttioalet har landet närmast sig de länder som forskarna studerat och många av de kännetecknen som de pratar om kan vi se i dagens Kina.

Puxty *et al* har kommit fram till att det finns två extremfall som visar hur regleringen uppstår i olika länder. Det första fallet handlar om att staten utnyttjar sin ställning och utvecklar lagar som styr redovisningen. I detta fall pratas det om *legalism*. Det andra fallet är istället att marknaden är stark och reglering sker genom att marknaden kräver det. Det är kännetecknen för *liberalism*. Ingen av dessa två extremfall förekommer utan det handlar istället om en kombination av dessa två fall med inslag från den tredje principen samhället (Puxty *et al* 1987). Puxty *et al* benämner de fall då marknaden har ett stort inflytande i form av privata organisationer för *associationism*. Storbritannien är ett exempel där regleringen sker genom en kombination av marknad och samhälle. De fall då regleringen är beroende av ett större inflytande från principen staten och hierarkisk kontroll benämner Puxty *et al* som *corporatism*. *Corporatism* innebär att staten delegerar ut makten till organisationer samtidigt som de har kvar sin plats i hierarkin. Genom att göra så här erkänner staten att de är beroende av organisationerna och använder dem som ett instrument när de strävar efter att skapa legitimitet.

Det finns ingen enskild uppsättning av marknaden, staten och samhället som går att använda vid all reglering utan de olika principerna har olika stort inflytande vid olika situationer. Det är samspelet och kontradiktionerna mellan de olika aktörernas agenter som utvecklar redovisningsfrågorna framåt. Hela tiden uppstår det förändringar i samhället som gör att problemen måste antas med nya angreppssätt. Det medför att aktörer som

tidigare inte hade stort intresse i frågan kan bli närvarande och styra utvecklingen framåt i nya riktningar (Puxty *et al* 1987).

### **3.2 Ett kulturellt perspektiv**

Den institutionella teorin betonar att det kulturella och sociala perspektivet har en viktig roll för att förstå utvecklingen i ett land och därmed kommer även Hofstedes (1991) teorier att presenteras och användas på Kinas redovisningsutveckling.

Hofstede (1991) har utvecklat en modell för att bättre förstå skillnader i olika kulturer. Grunden i hans forskning är undersökningar gjorda på anställda inom det multinationella företaget IBM. Hofstede intervjuade anställda från drygt sjuttio olika dotterbolag om deras värderingar vid två olika tidpunkter. Den första undersökningen ägde rum 1968 och den andra fyra år senare. Hofstede identifierade fyra underliggande dimensioner som kan hjälpa att förklara skillnader mellan olika kulturer. Dessa dimensioner är individualism/kollektivism, maktdistans, graden av osäkerhetsundvikande och graden av maskulinitet. Även en femte dimension har utvecklats (Hofstede 1991) vilken graderar graden av långsiktighet.

#### **Individualism vs kollektivism**

I det kollektivistiska samhället lär sig barnen att tänka i "vi-termer". Det är viktigt att betona moral och etik och harmoni ska alltid upprätthållas. De kollektiva intressena är viktigare än de individuella intressena och relationen mellan människor är av stor vikt. I länder med stark individualism betonas däremot ekonomiska och materiella aspekter. Den individuella människan sätts i centrum och ekonomin bygger på individuella intressen. I det kollektiva samhället anses det att olika grupper har olika förutsättningar och de utvecklar regler utifrån dessa förutsättningar. Det individualistiska samhället däremot anser att det ska vara lika rättigheter och skyldigheter för alla (Hofstede 1991).

#### **Liten maktdistans vs stor maktdistans**

Maktdistans kan definieras som "*i hur hög grad de mindre kraftfulla medlemmarna av institutioner och företag inom ett land förväntar sig eller accepterar att makt fördelas ojämnt*" (Hofstede 1991 s.40). I samhällen med låg maktdistans läggs betoningen på demokrati och att alla ska delta i beslut oavsett position. Decentralisering är populärt och det är regeländringar som ändrar det politiska systemet i den här typen av samhällen. I ett samhälle med stor maktdistans ändras däremot det politiska systemet genom byte av personer. Det ska vara en stark centralisering och ord som hierarki och expertmakt är viktiga i ett land med stor maktdistans.

#### **Högt osäkerhetsundvikande vs lågt osäkerhetsundvikande**

Det finns länder med stor rädsla för osäkerhet och de försöker skydda landet från osäkra situationer till varje pris. Osäkerhet är inte sammankopplad med någon speciell händelse, utan det är en osäkerhet för att vad som helst kan hända. Om det däremot handlar om osäkerhet mot en speciell händelse eller risk har osäkerhetsundvikandet övergått till riskundvikande (Hofstede 1991). Ett högt osäkerhetsundvikande i samhället känneteck-

nas av många detaljerade regler (även om de inte fungerar) och att stor tro läggs på experter. Osäkra situationer måste lösas och medborgarnas makt är liten. Länder med lågt osäkerhetsundvikande har ett mer avslappnat förhållningssätt till regler och individerna anser att ju färre regler desto bättre.

### **Maskulint vs feminint**

Det finns en gemensam trend mellan könsrollerna i de flesta samhällen anser Hofstede (1991) och han har märkt att män oftare är mer konkurrensinriktade och självhävdande medan kvinnor anses vara anspråkslösa och mer måna om andra människor. I det manliga samhället lever man för att arbeta och pengar är viktiga. I det feminina samhället däremot arbetar man för att leva och istället för pengarnas betydelse är människor och varma relationer viktigare. Det finns även en starkare medkänsla för de svagare i samhället, något som saknas i det maskulina samhället där det istället visas sympati för de starka.

### **Långtidsperspektiv vs korttidsperspektiv**

De fyra första dimensionerna är identifierade i västerländska länder och när de skulle provas på människor i öst resulterade det i att en ny okänd dimension upptäcktes (Hofstede 1991). En ny studie gjordes på studenter i 23 olika länder med asiatiska värderingar som grund, värderingar som västerlänningarna inte fann viktiga. Genom den nya studien upptäcktes den nya femte dimensionen. Det handlar om lång- respektive kortsiktigt perspektiv som människan har på livet. Grunden i dimensionen finns i läran om Konfucius, som har varit den mest inflytelserika filosofen i Kina. Konfucius levde i Kina omkring 500 före Kristus och han lärde ut hur människan skulle bete sig i livet, dock utan en religiös inriktning. Konfucius läror har betytt mycket för det kinesiska folket och kan jämföras med Sokrates betydelse för de gamla grekerna. Det kännetecknen som symboliserar det kortsiktiga vs långsiktiga perspektivet visas nedan (Hofstede 1991 s 216).

#### **Kortsiktig inriktning**

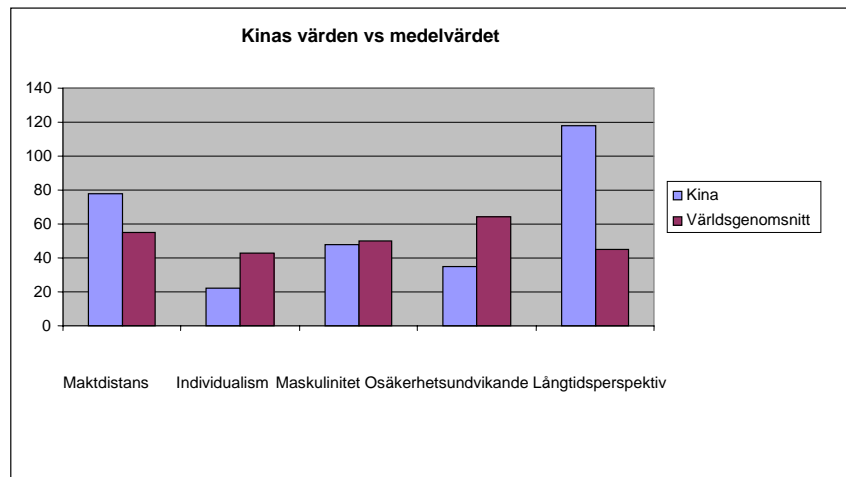
- Respekt för traditioner
- Respekt för sociala skyldigheter och statusförpliktelser oavsett kostnaderna
- Socialt tryck att ha det ”lika bra som Svenssons” även om det innebär att man förköper sig lite
- Litet sparande, lite pengar för investering
- Snabba resultat förväntas
- Omsorg om att ”inte förlora ansiktet”
- Intresse av att vara i besittning av ”sanningen”

#### **Långsiktig inriktning**

- Modern anpassning till traditioner
- Respekt för sociala skyldigheter och statusförpliktelser inom rimliga gränser
- Sparsamhet bland annat när det gäller resurser
- Uthållighet i arbete för resultat på lång sikt
- Villighet att underordna sig för ett syfte
- Intresse av att leva dygdigt

### 3.2.1 Hofstedes dimensioner tillämpade på Kina

Kina var inte med i den första publikationen av den nya studien med asiatiska värderingar som grund, utan det var först i den andra utgivningen som landet fanns med. Även Pheng och Yuguan (2002) har gjort en studie och graderat Kina enligt Hofstedes modell i samband med att de jämförde den kinesiska kulturen med kulturen i Singapore. Pheng och Yuguans bedömning är mycket lik Hofstedes bedömning av hur starka de olika dimensionerna är i Kina.



Figur 3: Kina värden vs medelvärden (Hofstede G, Cultural Dimensions)

De olika dimensionerna graderas utifrån den ena sidan av variabeln relativt den andra sidan av variabeln. Kina är ett land som förknippas med en stark kultur men trots att individerna i Kina anser att tradition är viktigt, i samklang med det kortsiktiga perspektivet, värderas sparsamhet, i harmoni med det långsiktiga perspektivet, högre.

## 4 Kinas redovisningsutveckling ur ett institutionellt perspektiv

---

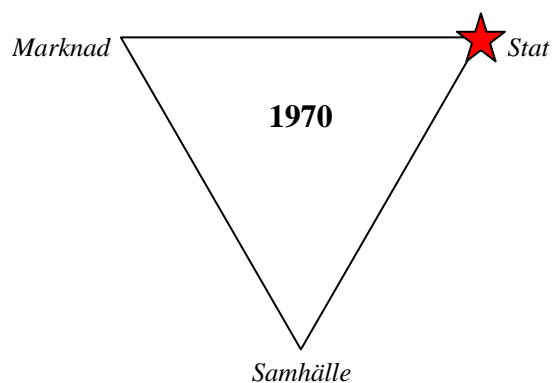
*I det här kapitlet kommer Kinas redovisningsutveckling att analyseras med hjälp av den referensram som presenterades i förgående kapitel.*

---

### 4.1 Fem nedslag i historien

Ett historiskt perspektiv på Kinas redovisningsutveckling kommer att ge en djupare förståelse för den redovisningssituation som finns i landet idag. Napier (2006) anser att forskning inom redovisningens historia är ett måste för att kunna förstå och förklara redovisningens utveckling. Även Stone (1991 ref Scott 2001) är inne på samma spår då han anser att historien i grund och botten är en förklaring på förändring över tiden.

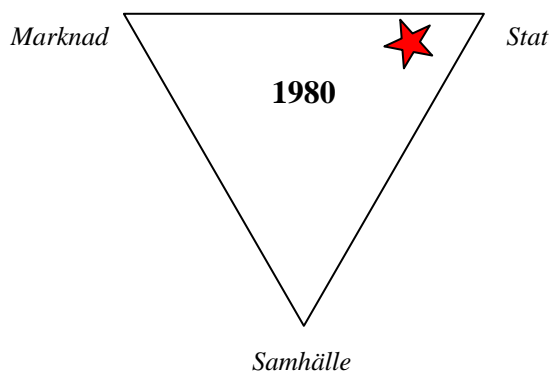
För att beskriva Kinas redovisningsutveckling använder vi Puxty *et al's* (1987) modell. Vi kommer dessutom att analysera landets utveckling med hjälp av övriga teorier som presenterades i förgående kapitel. Syftet med Puxty *et al's* (1987) modell är att jämföra utvecklingen och regleringen mellan olika länder men vi kommer enbart att applicera den på Kina vid olika tidpunkter. Puxty *et al* (1987) påpekar vikten av att förstå det historiska, politiska och ekonomiska sammanhanget som redovisningen utvecklats i och därmed har vi gjort fem nedslag i den kinesiska redovisningsutvecklingen som vi kommer att beskriva nedan.



Figur 4: Kinas redovisningsreglering 1970

År 1970 hade staten all makt i Kina. Det var Mao Zedong som styrde landet och det gjorde han med en järnhand. Under hans tid vid makten övergick allt ägande till staten. Redovisningen hade ett huvudsyfte i den centrala planekonomin och det var att övervaka var statens pengar tog vägen (Nobes & Parker 2006). Det var en stark central planering med strikta regler (Ezzamel *et al* 2007). Som bilden visar hade varken marknaden eller samhället något inflytande över redovisningen vid den här tidpunkten. Puxty *et al* (1987) hävdar att reglering inte kan ske enbart genom legalism men på grund av Kinas politiska historia sker regleringen vid den här tidpunkten enbart genom staten.

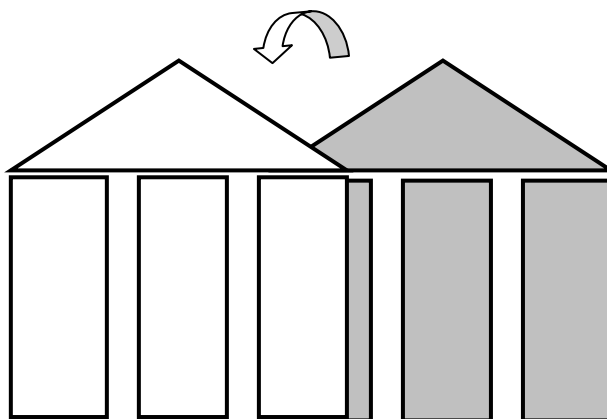
Ezzamel *et al* (2007) hävdar att den politiska ideologin återspeglas i redovisningen vilket stämmer i Kina. Den centralplanerade och hierarkiska styrningen återspeglas i landets strikta regelbaserade redovisning. Under den här tiden skapade den kultur-kognitiva grundpelaren en redovisningskultur där det gällde att följa regler vilket skapade stabilitet.



Figur 5: Kinas redovisningsreglering 1980

När Deng Xiaoping tog över makten 1978 påbörjades processen mot marknadsekonomi. Statens makt minskades, landet underlättade för privatisering och monopolet på utrikeshandeln togs bort. Utländska investerare sökte sig till Kina och inhemska företag uppmuntrades att investera i utlandet. Olika reformer togs fram med syfte att utveckla en socialistisk marknadsekonomi (Xiao *et al* 2000 ref. Tang *et al* 1992). Kinas önskan att expandera såväl nationellt som internationellt under 1980-talet utgjorde en stor förändring från den tidigare mer isolerade synen (Graham & Li 1997).

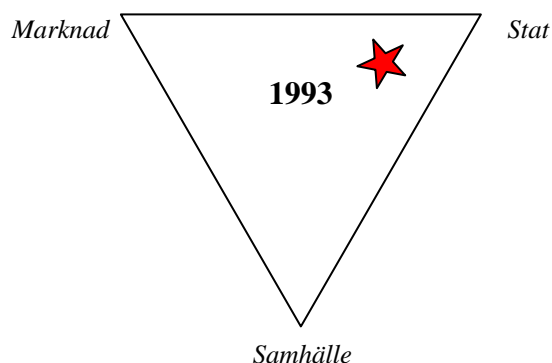
Enligt den institutionella teorin skapar politiska reformer starka förändringstryck och det var precis det som skedde i Kina i slutet av 1970-talet. Kinas politiska system ändrades i samband med reformerna och staten insåg att dörrarna mot omvärlden var tvungna att öppnas för att landet skulle kunna utvecklas. Då Kina öppnade upp dörrarna mot omvärlden innebar det att influenser utifrån började komma in i landet. Detta resulterade i att grunden för de institutionella pelarna skiftade. Figur 6 (nedan) symboliserar skiftet av de institutionella pelarna. I den regulativa grundpelaren förändrades förutsättningarna för att skapa lämplighet i redovisningen. Dessutom medförde den öppna ekonomin att landet kom i kontakt med utländska organisationer (till exempel IFAC och WTO) vilket medförde att den normativa pelaren fick nya internationella intryck.



Figur 6: Skifte i de institutionella grundpelarna.



Enligt den institutionella teorin strävar organisationer efter stabilitet och den kan skapas på olika sätt genom de tre grundpelarna. Vid den här tidpunkten fanns inte de strukturer som behövdes för att skapa stabilitet i redovisningen. Professionen var inte tillräckligt stark och det fanns inte tillräckligt med erfarenhet inom reglering. En akademisk redovisningsorganisation, *Accounting Society of China*, bildades i Kina 1980. Organisationens arbete går ut på att utbilda och bedriva forskning inom redovisningsområdet. Detta var ett första steg i att skapa organisationer kring redovisningen för att stödja utvecklingen.



Figur 7: Kinas redovisningsreglering 1993

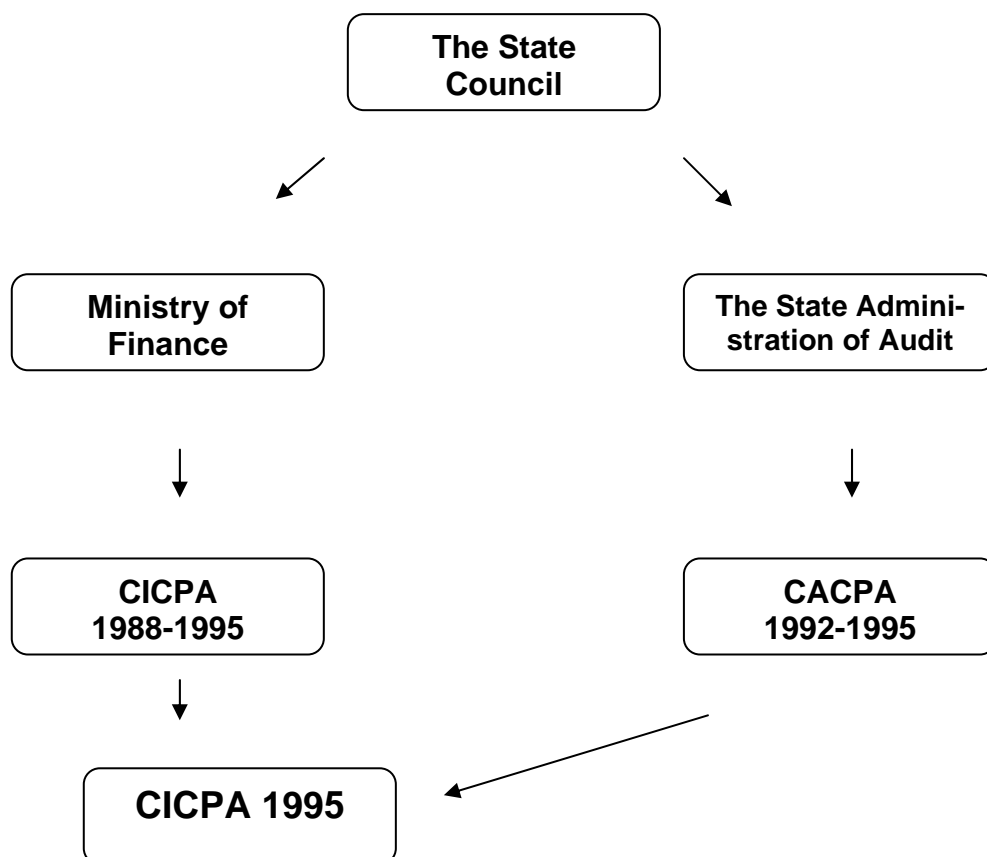
Kinas första redovisningslag stadgades 1985 och den var i första hand ägnad åt statligt ägda företag (Narayan & Reid 2000). På åttiotalet hade olika industrier olika regelverk och det fanns cirka 40 olika redovisningssystem. Dessa system var väldigt standardiserade och detaljerade (Chen *et al* 1997). Efter de nya reformerna var målsättningen att ta fram regler som gjorde att redovisningsinformationen klarade av både nationella och internationella krav. *Accounting Law* som stadgades 1985 innehöll ett redovisningssystem samt det ansvar och skyldigheter som gällde för statligt ägda bolag. Redovisningen som användes efter 1985 var mycket enhetlig men den var även stel och kantig. Den var starkt sammankopplad med beskattningen och var väldigt strikt och detaljrik (Xiang Bing 1998 ref Davidson *et al.* 1996).

De första redovisningsstandarderna som var baserade på internationella redovisningsstandarder, *Basic Accounting Standard for Business Enterprises*, gavs ut 1992. Utöver redovisningsstandarder innehåller den även en referensram för redovisningen. Vid samma tidpunkt stadgades *Revised Uniform Accounting System Regulation*. Detta system beskriver detaljerat hur statliga och privata företag ska redovisa och gavs ut av MOF (IASplus). Enligt Chen *et al* (1997) hade Kina problem då de införde redovisning baserade på internationella redovisningsstandarder. Det berodde på att de institutionella faktorerna inte stödde de nya redovisningsstandarderna då de inte var anpassade till landets förhållanden. Att Kina antog redovisningsstandarder enligt DiMaggios *imiterande isomorfiska process* kan bero på osäkerhet i sin förmåga att ta fram egna redovisningsstandarder. Dock kan denna imitation ses som ett viktigt steg i Kinas redovisningsutveckling då staten vid den här tidpunkten förstod att landet var i behov av att snabbt utveckla redovisningen. I den senare utvecklingen av Kinas redovisning har vi däremot kunnat se att staten mer aktivt tagit ställning till de tryck som övriga världen lagt på deras redovisning. De har nu utvecklat egna redovisningsstandarder som är bättre anpassade till deras förhållanden vilket är en aktiv strategi.

Med finansieringshjälp från World Bank kunde Kina anlita Deloitte Touche Tohmatsu som konsulter och få hjälp med att utveckla redovisningsregleringen. Projektet startade 1993 och fram till 2000 hade samarbetet resulterat i 10 nya redovisningsstandarder (Narayan & Reid 2000). Flera studier har gjorts som visar att det är viktigt att ett land måste anpassa nya redovisningsstandarder så att de passar landets unika förhållanden (Zaman & Shiraz 2005, Xiang 1998) vilket vi i senare skede av Kinas redovisningsutveckling kan observera.

Staten insåg att landet behövde organisationer som stödde redovisningens utveckling. Redovisningsorganisationen *Chinese Institute of Certified Public Accountants*, CICPA, grundades 1988 och revisorsorganisationen *Chinese Association of Certificated Public Auditor*, CACPA, grundades 1992. CICPA utvecklades som en underorganisation i MOF medan CACPA som en del av The State Administration of Audit (SAA). De två organisationerna arbetade sida vid sida med att utveckla redovisningsutvecklingen framåt. De slogs samman 1995 och övertog namnet CICPA (Lin & Chan 2000). Figur 8 nedan visar utvecklingen av CICPA. Den parallella existensen av de båda organisationerna och konkurrensen mellan dem ledde till en del problem, men var även bra då den drev redovisningsutvecklingen framåt anser Li & Lin (1991 ref Lin & Chan 2000).

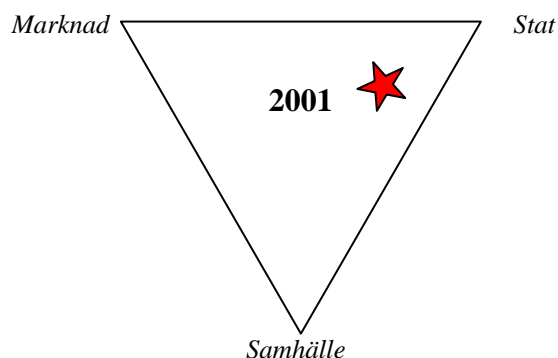
*Companies Law* som infördes 1993 innebär att alla företag är tvungna att upprätta årsredovisningar som innehåller resultaträkning, balansräkning och kassaflöde. Samma år kom även *Cerified Public Accountants Law* som riktar sig till redovisningsprofessionen och innehåller de krav som krävs för att bli *Certified Public Accountant* (CPA). CICPA fick i uppgift att övervaka CPA och utveckla professionen genom utbildningar och rekommendationer (Chen et al 2005).



Figur 8: Redovisningsorganisationer (Xiao et al 2000)

Kinas två inhemska börser i Shanghai och Shenzhen bildades i början av nittiotalet. Dessa två börser växte i en snabb takt och stora utländska aktörer började investera på dessa två kinesiska börser (Zhang & Shujun 2006). I samband med att Shanghai- och Shenzhenbörsen bildades skapades även ett behov av en myndighet som skulle reglera börsernas verksamhet. *China Securities Regulatory Commission* (CSRC) bildades 1992 och de har publicerat upplysningsregler för listade bolag (IASplus).

Principen samhället hade i början av nittiotalet börjat få inflytande genom att professionen stärkts, bland annat genom CICPA. Vid den här tidpunkten var dock alla CPA-byråer kopplade till staten (Chen *et al* 2005) vilket underminerar samhällets inflytande. Även marknaden hade fått ett ökat inflytande tack vare börserna. Trots att professionen stärktes och att det skapades lagar som skulle reglera redovisningen fanns det ändå revisorer som gav ut bristfällig information vilket i sin tur resulterade i att förtroendet för redovisningen under 1990-talet minskade (Chen *et al* 2000). Om professionen hade varit starkare hade den kunnat skapa normativa element för att skapa stabilitet vilket hade inneburit att värderingar inom professionen hade kunnat förmildra kriserna.



Figur 9: Kinas redovisningsreglering 2001

I slutet av nittiotalet drev CICPA en reform för att frikoppla CPA från sina statliga förbindelser. Detta medförde att professionen blev privat (Chen *et al* 2005). CICPA kan efter frikopplingen ses som FAR i Sverige. CICPA blev medlem i IFAC 1997 efter att ha samarbetat sedan 1983.

Fram till år 2001 hade redovisningsorganisationer vidareutvecklats bland annat *Chinese Accounting Standards Committee* (CASC) under MOF som bildades 1998. *Accounting Department* under MOF tar hjälp av CASC när de tar fram nya redovisningsstandarder (CASC). CASC kan ses som en expertgrupp som representerar de olika områdena inom redovisning bland annat statliga myndigheter, professionen och akademiker.

Kina hade fått finansieringshjälp från världsbanken för att ha möjlighet att utveckla redovisningen och fram till den här tidpunkten hade landet tagit fram ett antal nya redovisningsstandarder. Nedan visas en tabell för att visa den snabba införandetakten av nya redovisningsstandarder i Kina från 2000 och framåt.

Årtal	Händelse
2001	Lånekostnader, Immateriella tillgångar, Leasing
2001	Ett redovisningssystem för finansiella institut
2002	Delårsrapportering, Materiella tillgångar, Inventarier
2002	Utkast för presentation av årsredovisning, Vinst per aktie, Segmentrapportering, Redovisning av statliga krediter, Omräkning av utländsk valuta, Avveckling av verksamhet
2004	<i>Accounting system for Financial Enterprises</i> avser numera även bolag som inte är börsnoterade
2004	Värdering av tillgångar
2004	MOF publicerar <i>Accounting System for Small Enterprises</i> (ASSE)

Figur 10: Införandet av nya redovisningsstandarder i Kina

Ett flertal lagar hade vid den här tidpunkten stadgats för att stödja redovisningen. *Securities Law* infördes 1999 och innebar att den som upprättar den finansiella informationen är ansvarig för att informationens innehåll är korrekt och sanningsenlig (Narayan & Reid 2000). *Code of Corporate Governace for Listed Companies* som stadgades 1999 reglerar upplysningskraven för de börslistade bolagen. Lagen är dock i första hand ämnad att stärka förtroendet och identifiera förhållandena mellan aktieägare och styrelsemedlemmar och VD och styrelse (IASplus). Alla börslistade bolag skulle upprätta sin redovisning enligt *The new Accounting System for Business Enterprises* från januari 2001. Även övriga företag rekommenderades att följa dessa redovisningsstandarder. Redovisningsstandarderna började allt mer likna de västerländska och från den här tidpunkten kom nya redovisningsstandarder i en snabb takt (IASplus).

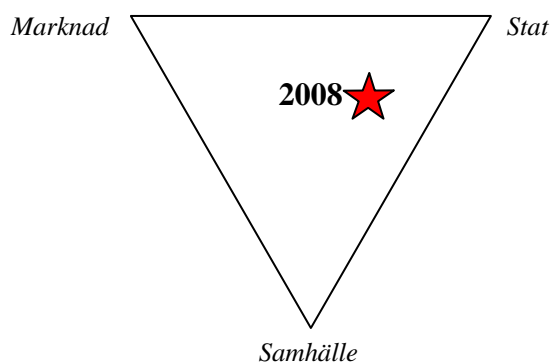
Kina arbetade med ett flertal åtgärder under nittio-talet för att bli medlem i WTO och 2001 blev landet medlem i organisationen (Narayan & Barry 2000).

Då den finansiella marknaden växte tack vare Shanghai- och Shenzhenbörserna medförde det att kraven på redovisningen ökade. Det blev viktigare med en mer transparent redovisning med fler upplysningar. Det förekom hela tiden en privatiseringsprocess av det statliga ägandet. Privatiseringen och den växande finansiella marknaden medförde att markandens påverkan ökade på redovisningen.

I takt med att marknadsekonomin och redovisningen har utvecklats har allt fler organisationer tagit plats inom redovisningen. Genom den nya organisationen CASC och vidareutveckling av CICPA har nya värderingar tillkommit inom redovisningen. Organisationerna ökade successivt sina kunskaper och det stärkte och skapade en större legitimitet för professionen. Från att redovisningsregleringen har varit en process enbart för staten har den blivit en process som involverar allt fler organisationer. Både *marknaden* och *samhället* blev i allt större utsträckning involverade i redovisningsregleringen. Nu börjar redovisningsregleringen närma sig det Puxty et al (1987) benämner *corporatism*.

Staten använder sig av organisationer, främst CASC, vid regleringsprocesser men de avgör fortfarande vilka redovisningsstandarder som i slutändan ska implementeras.

För att förstärka tilltron till finansiell information i Kina började landet att använda oberoende revisorer 1996. MOF genomförde också en kampanj för att stärka etiken inom professionen. Fram till 1999 hade 12 700 CPA's och 580 CPA-bolag tvingats stänga ner på grund av brister inom arbetet och att de publicerat falsk redovisningsinformation (Lin & Chan 2000). De finansiella kriserna uppmärksammade brister i redovisningen och trycket på förändring ökade. Att redovisningsstandarderna inte fungerade kan bero på att de inte var anpassade till landets förhållande något flera studier visar är viktigt (Chen *et al* 1997, Zaman & Shiraz 2005, Xiang 1998). De institutionella faktorerna i Kina såg ut på ett annat sätt än i västvärlden där redovisningsstandarderna var framtagna. En annan faktor kan ha varit att professionen inte hade tillräckligt med kunskaper för att kunna införa de nya redovisningsstandarderna på ett bra sätt.



Figur 11: Kinas redovisningsreglering 2008

Fram till år 2005 hade det getts ut 16 redovisningsstandarder och ett stort antal utkast till ytterligare redovisningsstandarder. Då träffades CASC och IASB för att diskutera hur Kina skulle fortsätta att utveckla sin redovisning. Ett av de största målen som Kina stod för var att deras regelverk CAS skulle konvergera med IFRS. Vid det här tillfället berömdes IASB Kina för stora framsteg inom redovisningen och det hårda arbete som lagts ner för att utveckla den. Under 2005 arbetade CASC fram 21 nya utkast till redovisningsstandarder. MOF och IASB meddelar att Kina över tiden kommer att eliminera de skillnader som existerar i CAS, men att elimineringen kommer att kräva tid eftersom omgivningen också måste förändras (IASplus).

Det är *The Accounting Regulatory Department of the Ministry of Finance* som har ansvar för att nya redovisningsstandarder tas fram. När de arbetar med en ny redovisningsstandard bildas en projektgrupp med relevanta representanter (CASC). CASC fungerar som en expertgrupp som ger uttalanden och rekommendationer kring aktuella redovisningsfrågor. De framtagna utdragen på nya redovisningsstandarder skickas därefter runt för kommentarer till olika statliga myndigheter, professionen och allmänheten (CASC). Processen med att ta fram nya redovisningsstandarder i Kina är därmed numera lik den västerländska processen. Fler organisationer har idag möjlighet att påverka utformningen av redovisningsstandarder vilket ökar oberoendet vid regleringen. Den bredare involveringen leder till ökad lämplighet vilket ger större legitimitet för redovisningsstandarderna. Här ser vi att Kinas regleringsprocess genom den imiterande isomorfiska processen blivit väldigt lik den västerländska regleringsprocessen.

Under 2006 antog Kina 38 nya kinesiska redovisningsstandarder. Redovisningsstandarderna behandlar i princip alla områden som IFRS täcker, dock med vissa anpassningar till kinesiska förhållanden. Börsbolagen började använda de nya reglerna i januari 2007. Dessutom uppmuntrades även övriga bolag att använda detta regelverk. Kina har också antagit 48 nya revisionsstandarder som överensstämmer med *International Standards on Auditing's* regelverk för revision. Målet med dessa revisionsstandarder är att även den kinesiska redovisningsprofessionen ska bli mer lik den västerländska professionen (IASplus). Idag har Kina därmed ett helt eget ramverk av redovisningsstandarder med utgångspunkt i IAS men med anpassningar till landets förhållanden. Vi kan se att Kina går bort från principen staten och mer mot principen marknad. Även samhällets betydelse ökar då landet får starkare normer och värderingar inom redovisning genom bland annat professionen.

Det institutionella trycket i form av nya redovisningsstandarder bemöts i dagsläget på olika sätt. Den normativa förankringen av redovisningsstandarderna är ännu inte tillräckligt stark på alla fronter trots ökad stabilitet. Värderingarna hos stat och övriga organisationer inom redovisningen krockar. Organisationerna måste tänka utanför sina *kultur-kognitiva* banor och anpassa sig till de nya systemen. Professionen har blivit allt starkare genom CICPAs arbete med kontroll, utbildning, kvalitetssäkring och yrkesetik. Ett normativt tryck skapas genom professionaliseringen och i samma takt som professionen blir starkare blir den normativa grundpelaren allt mer stabil. Det tar dock lång tid att förändra normativa och kulturella värderingar och därför tar det tid innan de nya redovisningsstandarderna har accepterats fullt ut.

## **4.2 Professionen i Kina**

Våra respondenter består av fem revisorer i Kina. Det är Coco Lv (C.L) som arbetar på KPMG i Chengdu som Assistant Manager, Zoe Qian (Z.Q) som arbetar på PwC i Shanghai som Operations Manager, Laura Pej-jing (L.P) som arbetar på Deloitte i Shanghai som revisor, Jenny Miao (J.M) som arbetar på PwC i Xi'an som revisor och Jeff Zhou (J.Z) som arbetar på KPMG i Shenzhen som Manager.

### **4.2.1. Institutionell förändringsprocess**

*“We are still climbing the hills in China”*

Respondenterna anser att Kinas redovisningsutveckling har varit snabb under de senaste tio åren. Tydliga tecken på att utvecklingen ökat snabbt är att många lokala revisionskontor har öppnat i en snabb fart runt om i Kina och även att de fyra stora byråerna har expanderat, menar L.P. Flera av respondenterna tror dock inte att förändringstryckets topp är nådd utan de tror att trycket kommer att eskalera under de kommande åren. När även de mindre företagen kommer att vara tvungna att följa de nya regelverken kommer det medföra att utvecklingstrycket ökar. Det kommer att bli fler och fler redovisningsstandarder, fler revisionskrav och fler dokumentationskrav, tror L.P.

Den bild som litteraturen förmedlar om Kinas omfattande och händelserika redovisningsutveckling stämmer väl överens med respondenternas uppfattning. J.M anser till och med att utvecklingen varit för snabb för att kunna följas upp. Det finns en risk här

att professionen inte hinner ta ställning till hur de ska möta förändringarna utan de antar redovisningsstandarderna utan reflektion. Professionen blir helt enkelt tvungen att bemöta de institutionella påtryckningarna genom att *samtycka* (Oliver 1991).

*“Time spent is surely important”*

Respondenterna är eniga om att tiden är knapp när det handlar om att lära sig nya redovisningsstandarder. Flera av dem erkänner att de endast har möjlighet att fokusera på de riktlinjer som är aktuella i deras pågående arbete. C.L anser att det redan finns alldeles för mycket information att studera och läsa in och J.M menar att trots att hon arbetar mer än tio timmar på helgerna räcker inte tiden till inläring av nya redovisningsstandarder. Däremot finns det mer tid till denna inläring under lågsäsongerna. Skulle det finnas mer tid till att studera kring de nya redovisningsstandarderna skulle det medföra bättre kvalitet på arbetet anser respondenterna. Trots snabb utveckling och tidspress anser respondenterna dock att deras klienter känner förtroende för dem. De är eniga om att det är viktigt med en bra relation med sina klienter och att det är ett samspel där alla parter lär och respekterar varandra. Att klienterna har förtroende är en förutsättning för att redovisningen ska fungera och det visar att revisorerna har legitimitet i Kina. I och med att det finns förtroende för revisorerna har staten lyckats utveckla lämpliga redovisningsstandarder vilket är en grund för att kunna använda sin regulativa makt.

*“As an auditor, deadline is always tight”*

Det är delade åsikter bland respondenterna om hur redovisningsstandarderna uppfylls i praktiken. Z.Q anser att fler företag idag följer redovisningsstandarderna i jämförelse med hur det såg ut för tio år sedan. De justeringar som revisorn gör är färre idag men däremot är de mer avancerade än för tio år sedan. C.L menar att den praktiska tillämpningen av redovisningsstandarderna inte alltid gått att utföra på ett korrekt sätt på grund av att marknadsekonomin inte har varit tillräckligt utvecklad för att tillhandahålla den information som behövs för att praktiskt kunna använda redovisningsstandarderna. Det är ett problem att det finns en skillnad mellan regler och den praktiska tillämpningen till exempel värdering av verkligt värde tycker J.M. Även detta visar att företagen antar olika strategier för hur de ska bemöta förändringstrycket. I det här fallet stämmer inte *grunden för samtycke* överrens mellan den regulativa pelaren och den kultur-kognitiva pelaren. Företagen har inarbetade vanor vilka inte överensstämmer med reglerna och som medför att reglerna inte efterföljs.

#### **4.2.2 Isomorfiska processer**

Respondenterna får kontinuerlig utbildning inom såväl kinesiska som internationella redovisningsstandarder. Respondenternas frekventa utbildning samt deras nätverkande tyder på att redovisningen blir institutionaliserad. Det krävs en formell utbildning för att kunna arbeta som revisor vilket medför en hög och likartad kunskap inom professionen. Detta är en faktor som har hjälpt organisationerna att uppnå legitimitet. Detta borde enligt leda till att organisationerna blir alltmer likartade. De fyra stora revisionsbyråerna har ett omfattande nätverk och inom dessa kan idéer och sätt att arbeta snabbt spridas. Även detta leder till en isomorfisk process.

*“CICPA monitors the accounting firms practice quality”*

Att organisationer som till exempel CICPA har hjälpt redovisningsutvecklingen råder det inga tvivel om bland respondenterna. De nämner fortgående utbildningar som en stor del av CICPAs arbete men även dess övervakning över att reglerna följs. Även CICPA har ett stort inflytande på professionaliseringen vilket har bidragit till den isomorfiska processen.

#### 4.2.3 Den institutionella teorins tre pelare

När de nya redovisningsstandarderna togs fram konsulterade de fyra stora revisionsbyråerna med *Ministry of Finance*. PwC har en speciell avdelning, *Professional Practice Development Department*, som är involverade i nya redovisningsstandarder i Kina. De diskuterar frågorna med *Ministry of Finance* och kommenterar såväl regler inom redovisning som implementeringen av dem enligt våra respondenter som arbetar på PwC.

De listade företagen har generellt en bra kunskap om de nya reglerna eftersom de är tvingade att följa dessa. Majoriteten av revisionsbyråernas klienter är enligt respondenterna just listade företag och respondenterna är överens om att deras kunskaper är fullt tillräckliga för att göra ett bra arbete. Flera företag har även särskilda redovisningsgrupper som ständigt uppdaterar aktuella förändringar och förmedlar ut detta till företaget. J.Z anser att ett stort plus är att de flesta företag är villiga att lära sig förändringar inom redovisning. Företagens intresse att lära sig tyder på att de regulativa institutionerna i Kina är till en del normativt grundad. Det finns ett antal problem som respondenterna har uppmärksammat. Ett område som borde förbättras är trovärdigheten hos redovisare i företagen anser C.L. Z.Q anser att en del företag har problem med internprissättning och även redovisningsfrågor kopplade till identifieringen av skulder. Det är svårt att beräkna verkligt värde i Kina anser J.Z eftersom det är svårt att få tag på tillräckligt med information för att kunna beräkna detta.

*“Hard to obtain fair value in China”*

Företagen är styrda av vanor och deras värderingar överensstämmer inte alltid med revisorernas. Respondenterna anser att det är ett problem att klienterna och revisorerna har olika perspektiv och värderingar. Företagens handlande kan förklaras med den interna tolkningsprocess som skapas utifrån det kulturella ramverket. En klient vill redovisa på det behändigaste sättet medan en revisor måste ta ställning till bland annat verkligt värde och matchningar mellan intäkter och kostnader enligt respondenterna. I det här fallet uppstår det en konkurrens mellan de olika sätten att arbeta vilket skapar förändring.

Kina har varit utsatt för ekonomiska kriser ett flertal gånger under de senaste åren, till exempel har det förekommit mycket bedrägeri i samband med redovisning. C.L menar att detta har utvecklat redovisningen genom att tillsynsmyndigheterna har blivit mer uppmärksamma på brister. Detta är ett exempel på en exogen faktor som leder till förändring. Även J.Z anser att de ekonomiska kriserna har utvecklat redovisningen positivt. Z.Q och J.M tror inte att de ekonomiska kriserna har påverkat den ekonomiska utvecklingen men de är däremot överens om att kriserna har minskat under de senaste åren.



Huruvida politik har inverkat på redovisning och utvecklingen av denna har revisorerna svårt att svara på. Historiskt sett har politiken spelat en stor roll för redovisningens utveckling och det är anmärkningsvärt att respondenterna inte har reflekterat över detta.

#### 4.2.4 Kultur

*“Moral and ethics are always important, no matter in the past, now, or the future”*

Respondenterna anser att moral och etik är väldigt betydelsefullt inom deras arbete. Z.Q och J.Z anser att tyngden inom moral och etik alltid har varit lika viktig. C.L tror dock att den moraliska biten är viktigare idag än för tio år sedan och J.M siar att det kommer att vara minst lika viktigt i framtiden. Genom att varje revisor arbetar etiskt korrekt bidrar man till redovisningsutvecklingen anser C.L. Även L.P är övertygad om att moral och etik har hjälpt redovisningsutvecklingen. Tack vare moral och etik så har trovärdigheten för finansiella rapporter blivit bättre anser J.M och det hjälper revisorer och klienter att inse risker. Moral och etik försäkrar helt enkelt att regelverken följs anser L.P. Att moral och etik är väldigt viktigt för den kinesiska professionen visar att Kina är ett kollektivistiskt samhälle.

*“I think in China, accounting has always been centralized no matter in the past or now, just in different ways”*

Det råder delade meningar bland respondenterna om huruvida redovisningen är decentraliserad eller centraliserad. Z.Q menar att redovisningen är centraliserad såväl idag som för tio år sedan vilket även J.M håller med om. J.Z tror dock att redovisningen är decentraliserad. C.L och L.P kan inte svara på frågan. Enligt Hofstedes studie har Kina ett relativt högt tal inom maktdistans vilket innebär att landet föredrar centralisering. Trots att landet har en hög maktdistans har respondenterna olika uppfattning huruvida redovisningen är decentraliserad eller centraliserad. Respondenternas tvetydighet kan förklaras genom landets redovisningshistoria. Ur ett historiskt perspektiv har redovisningen alltid varit starkt centraliserad i Kina med tydliga riktlinjer. Även om det har skett en decentralisering inom redovisningen under de senaste åren dominerar fortfarande centraliseringen.

Det är en stor skillnad mellan principbaserad och regelbaserad redovisning, något våra respondenter är medvetna om. C.L anser att båda angreppssätten har såväl styrkor som svagheter då man ska göra professionella värderingar. Två av respondenterna föredrar regelbaserad redovisning eftersom det är tydligare och det blir konsekvent för alla företag samt att man slipper tvetydigheter. Eftersom majoriteten av våra respondenter föredrar regelbaserad redovisning tyder det på ett högt osäkerhetsundvikande. Det stämmer inte överens med Hofstede (1991) som påstår att Kina är ett land med lågt osäkerhetsundvikande. Emellertid ser vi det låga osäkerhetsundvikandet som en fördel vid förändringar då det innebär att individerna i landet inte är skrämde av osäkra situationer vilket ofta förekommer vid förändringar.

Respondenterna anser att redovisningen i Kina kan associeras med uthållighet i arbetet för att uppnå resultat på lång sikt. De ansåg även att de sociala förpliktelserna är viktiga. Tradition är inte lika associerat till kinesisk redovisning enligt respondenterna. Detta

innebär att respondenterna är överens om att långsiktigt tänkande bäst passar på kinesisk redovisning vilket stämmer väl överens med Hofstede (1991).

Såväl forskning som revisorer är eniga om att Kinas redovisning har utvecklats i snabb hastighet. Dock anser revisorerna att deras klienter har förtroende för dem. Detta är en nödvändighet för att kunna fortsätta att utveckla och förändra landets redovisning.

## 5 Slutsatser och reflektioner kring studien

---

*I det här slutliga kapitlet presenterar vi studiens slutsatser och reflektioner kring studien samt förslag till vidare forskning inom ämnet.*

---

### 5.1 Slutsatser

En metafor till Kinas redovisningsutveckling skulle mycket väl kunna vara en ketchup-flaska. Utvecklingen påminner mycket om ketchupeffekten, det vill säga först händer ingenting och sedan kommer allt på samma gång. Vi kan se då vi gjort våra fem nedslag i Kinas redovisningshistoria att det direkt efter revolutionen i slutet av sjuttioalet endast skedde små förändringar men att mycket har hänt inom utvecklingen de senaste decennierna. Våra respondenter var överens om att hastigheten på redovisningsutvecklingen har varit hög men att de har olika uppfattningar om hur hög kan till stor del bero på hur länge respondenterna har arbetat som revisorer.

Då vi lyfter blicken och försöker få med hela Kinas redovisningsutveckling i vårt synfält uppmärksammar vi vissa delar mer än andra. Vi kan se att både *marknaden* och *samhället* har fått ökad betydelse. Historiskt sett har staten haft en mycket stark makt i Kina. Staten har i första hand drivit utvecklingen framåt genom att stadga nya lagar som ställer krav på redovisningen. Lagarna har också utformats så att de organisationer som möts inom redovisningen gradvis har blivit mer självständiga och fått ett större inflytande. Redovisningens komplexitet kräver att det finns oberoende aktörer som kan påverka regleringens utveckling. Regleringen har gått från att vara *legalism* till att i dagsläget kunna beskrivas som *corporatism*. Puxty *et al* påpekar vikten av att se den historiska och ekonomiska situation som råder i landet för att fullt förstå varför regleringen ser ut som den gör. En aspekt som det inte lämnas någon tanke åt är den allt mer globaliserade värld vi lever i. Olika nationer samarbetar och i dagsläget finns det starka internationella organisationer som är med och reglerar redovisningen. Staten har än i dag mycket makt då det är de som i slutändan bestämmer vilka redovisningsstandarder som ska implementeras. Förhållandet ser dock ut som i övriga världen där bland annat EU bestämmer vilka redovisningsstandarder som ska implementeras i Europa efter det att IASB tagit fram förslag till redovisningsstandarder. Att privata organisationer som CICPA har utvecklats i Kina är en viktigt steg för att redovisningen ska hålla hög kvalitet och för revisorernas oberoende.

I Kina kan vi se att den politiska reformen 1978 tydligt förändrade Kinas syn på omvärlden och skapade ett stort förändringstryck på redovisningen. Politik har därmed haft en stark påverkan på utvecklingen i Kina. Detta överensstämmer med de tidigare studier som vi presenterade i uppsatsens problemdiskussion (Ezzamel *et al* 2007, Xiao *et al* 2004, Nobes 1998, Ball *et al* 2000). Vi blev förvånade då våra respondenter inte tycks ha reflekterat över politikens påverkan överhuvudtaget. Det kan bero på bristande intresse för politik, att de är unga eller att de helt enkelt inte orkade svara på vår fråga.

Kultur är ytterligare en faktor som har en stark påverkan på redovisningsutvecklingen. Vi tycker att det är anmärkningsvärt att Kina historiskt sett har haft väldigt strikta redovisningsregler men ändå är ett land med lågt osäkerhetsundvikande enligt Hofstedes studier. Våra respondenter var oense om redovisningen är centraliserad eller decentraliserad. Detta tyder på att redovisningskulturen från den gamla politiska ideologin lever kvar än idag. Det bör även påpekas att Kina är ett land med ett väldigt långsiktig perspektiv. Vi är övertygade om att detta har hjälpt redovisningsutvecklingen då människorna har sett "ljuset" långt fram i tunneln trots hårt arbete.

En annan betydelsefull faktor för redovisningsutveckling är olika former av kriser inom redovisningen. Kriserna uppmärksammar var bristerna finns och leder till att åtgärder sätts in. Kina har framförallt försökt att förstärka professionen vid landets redovisningskriser för att öka förtroendet för redovisningen. Våra respondenter har observerat att redovisningsinformationen blivit bättre och bristfällig redovisningsinformation hittas alltmer sällan.

En av grundidéerna med den institutionella teorin är att organisationer strävar efter stabilitet. Genom historien kan vi se hur organisationer genom olika institutionella fenomen antar ett visst utseende. De processer som DiMaggio och Oliver beskriver finns väl representerade i Kinas redovisningsutveckling. Stabilitet kan skapas genom de institutionella grundpelarna och stabiliteten blir som starkast då alla grundpelare stödjer varandra. Den regulativa grundpelaren har historiskt sett haft det största inflytande i Kina och gradvis har den skapat förutsättningar för den normativa grundpelaren att skapa stabilitet. Det tar dock tid att utveckla den normativa grundpelaren och den gamla politiska ideologin har skapat motsättningar då den inte överensstämmer med de värderingar som uppkommit vid redovisningsutvecklingen.

*Redovisningsfältet* i Kina blir alltmer komplext. Fler och fler organisationer agerar på redovisningens arena vilket är en stor skillnad från 1970-talet då staten var den enda aktören. Figuren nedan symboliserar de olika organisationer som tagit plats inom redovisningens *field*. Genom att ha studerat Kinas redovisningsutveckling med hjälp av den institutionella teorin kan vi konstatera att landet har vidtagit en hel del åtgärder som har utvecklat redovisningen. För att redovisningen ska fortsätta att utvecklas krävs det att staten fortsätter att ge organisationerna de institutionella förutsättningarna som de behöver för att de ska kunna bidra till utvecklingen.

## **5.2 Förslag till vidare forskning**

Kinas redovisningsutveckling är ett enormt ämne. Efter otaliga timmar insjunkna i ämnet känner vi att vi fortfarande har mycket kvar att lära. Tio veckor går ibland alldeles för fort och det hade varit intressant att få fördjupa sig ännu mer i ämnet. Vår förhoppning är att nya studenter låter sig inspireras av studien och kan använda vår forskning till fortsatta studier om Kinas redovisning.

Då studenter i dag har möjlighet att läsa ekonomi med studier inom det kinesiska språket försvinner många av de hinder som vi har stött på under vårt arbete. Ett studieförslag är att göra en mer empirisk studie om Kinas redovisningsutveckling och verkligen fördjupa sig i professionens syn på ämnet. Ett annat förslag är att fördjupa sig i Kinas regleringsprocess av nya redovisningsstandarder genom att bland annat undersöka den politiska process som ligger bakom varje ny redovisningsstandard.

## 6 Källförteckning

### 6.1 Publicerade källor

Artsberg Kristina (2005), *Redovisningsteori – policy och – praxis*, Liber Ekonomi Malmö

Chen Shimin, Sun Zheng & Wang Yuetang (2002), "Evidence from China on Whether Harmonized Accounting Standards Harmonize Accounting Practice", *Accounting Horizons*, Vol. 16, No. 3, pp 183-197

Chen Shimin, Su Xijia & Wang Zhenglin (2005), "An analysis of auditing environment and modified audit opinions in China: Underlying reasons and lessons", *International Journal of Auditing*, Vol. 9, pp 165-185

Chen Y, Jubb P & Tran A (1997), "Problems of accounting reform in the People's Republic of China", *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, Issue 2, pp 139-153

DiMaggio P J & Powell W (1983), "*The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*", *American sociological review*" Vol. 48, Issue 2, pp. 147-160.

Esaiasson Peter mfl (2003), *Metodpraktikan*, Norstedts Juridik Stockholm

Ezzamel Mahmoud, Zezhong Xiao Jason & Pan Aixiang (2007), Political ideology and accounting regulation in China, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 32, Issue 7-8, pp 669-700

Graham, L.E.; Li, C. (1997), "Cultural and economic influences on current accounting standards in the People's Republic of China", *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, Issue 3, pp 247-278

Gray S.J (1988), "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" *Abacus*, Vol. 24, Issue 1, pp 1-16

Hofstede G (1980), *Cultures Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Sage Publications Beverly Hills

Lin K Z & Chan K H (2000), "Auditing Standards in China-A Comparative Analysis with Relevant International Standards and Guidelines", *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, Issue 4, pp 559-577.

Min-Ying C L, Kun-kwai C G & Gray S J (1995), "Accounting reforms in China: Cultural constraints on implementation and development", *Accounting and Business research*, Vol. 26, Issue 1, pp 29-50

Napier Christopher J (2006), "Accounts of change: 30 years of historical accounting research" *Accounting, Organizations and Society* Vol. 31 Issue 4-5, pp. 445-507

Narayan Francis B & Reid Barry (2000), *Financial Management and Governance Issues in People's Republic of China*, Asian Development Bank

Nobes Christopher & Parker Robert (2006), *Comparative International Accounting*, Ashford Colour Press Hampshire

Oliver C (1991) "Strategic Responses to Institutional Processes", *Academy of Management Review*, Vol. 16, Issue 1, pp 145-179

Pheng & Yuquan (2002) "An exploratory study of Hofstede's cross-cultural dimensions in construction projects", *Management Decision*, Vol. 40, Issue 1-2, pp 7-16

Puxty A.G, Willmott Hugh C, Cooper David J & Lowe Tony (1987), "Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, No.3, pp 273-291

Rienecker L & Jørgensen P S (2004), *Att skriva en bra uppsats*, Liber Malmö

Schultz & Lopez (2001), "The impact of national influence on accounting estimates – Implications for international accounting standard-setters", *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, Issue 3, pp 271-290

Scott R W (2001), *Institutions and organizations*, Sage Publications Thousand Oaks

Streeck W & Schmitter P.C (1985), "Community, Market, State-and Associations? The Prospective Contribution of Interest Governance to Social Order", *European Sociological Review*, Vol. 1, Issue 2, pp 119-138

Willmott H (1991), "The Auditing Game: A Question of Ownership and Control" *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, Issue 1, 109-121

Xiang Bing (1998), "Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards", *Accounting Horizons*, Vol. 12, Issue 2, pp 105-119

Xiao Jason Zezhong, Zhang Yikuan & Xie Zhihua (2000), "The Making of Independent Auditing Standards in China", *Accounting Horizons*, Vol. 14 No 1 pp 69-89

Zaman M M & Shiraz R A (2005), "The adoption of international accounting standards in Bangladesh: AN exploration of rationale and process", *Accounting auditing and Accountability Journal*, Vol. 18, Issue 6, pp 816-841

Zhang Li & Ding Shujun (2006), "The effect of increased disclosure on cost of capital: Evidence from China", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 27, Issue 4, pp 383-401.

## **6.2 Elektroniska källor**

Accounting Standards Updates China

<http://www.iasplus.com/country/china.htm> 07-10-01

CASC

[www.casc.gov.cn](http://www.casc.gov.cn) 07-12-03

Centre for Financial Market Integrity, *China Corporate Governance Survey 2007*

<http://www.iasplus.com/china/0704cfainstitutereport.pdf> 07-11-10

China Securities Regulatory Commission (Feb 2007), *Chinas securities and futures markets*.

<http://www.csrc.gov.cn/n575458/n4001948/n4002195/n4003695/n4003740/5287649.html> 07-11-14

Dahlsten Sara, Sveriges Ambassad i Peking (07-04-05), *Kinas ekonomi 2006*

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/02/25/85/6356335f.pdf> 07-10-23

Hofstede Geert, *Cultural Dimensions*

[http://www.geert-hofstede.com/hofstede\\_china.shtml](http://www.geert-hofstede.com/hofstede_china.shtml) 07-11-29



## Bilaga 1

### Questions to auditors in China

1. Describe your career in accounting briefly?
2. Do you think that the accounting development has been rapid or slow during the last 10 years?
3. How well has the Chinese accounting profession been able to face the internationalized requirements that have occurred in connection with new standards and regulations? Profession is all people who work with accounting on a daily basis.
4. Do you think that the pressure on change has reached its peak or has the peak been in the past or will it be in the future?
5. Can you see a difference between accounting standards and the practical application? How was it in the early nineties and how is it today?
6. In your opinion, are there any problems in the accounting today? In which areas and why?
7. Can you or your company influence the content of a new standard?
8. Do you think that you have had enough time to learn the new accounting standards?
9. Do you think that more time would have led to a better quality of your work?
10. In your profession as an auditor, do you feel trusted by your clients?
11. Do you think that financial crises/frauds have had a developing effect on accounting in China?
12. Were moral and ethics important for the accounting in the early nineties? Are moral and ethics important for the accounting today?
13. In which way have moral and ethics helped/delayed the development of accounting in China?
14. How would you describe the accounting in the early nineties, decentralized or centralized? How would you describe the accounting today?
15. In your opinion, what is the difference between principal and rule based accounting standards?
16. What do you prefer; principal or rule based accounting standards? Why?
17. Values associated with Long Term Orientation are thrift, perseverance and respect

for social obligations within reasonable costs. Values associated with Short Term Orientation are respect for tradition, fulfilling social obligations, and protecting one's 'face'. In your opinion, does Long or Short term better describe the accounting in China?

18. In which way have political decisions helped/delayed the development of accounting?

19. In which way have the organizations which affect accounting (ex CICPA) helped/delayed the development of Chinese accounting?

20. How up to date are the companies (clients) knowledge about current accounting standards?

21. In which areas have the companies most problems? Why?