



Högskolan
Kristianstad

Högskolan Kristianstad
291 88 Kristianstad
044 250 30 00
www.hkr.se

**Självständigt arbete (examensarbete), 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi
VT 2021
Fakulteten för ekonomi**

- Att frivilligt välja K3 framför K2**
- En kvalitativ studie i små svenska företag ur revisorns perspektiv

**Emma Johnsson
Johanna Nilsson**

Författare

Emma Johnsson & Johanna Nilsson

Titel

Att frivilligt välja K3 framför K2 - En kvalitativ studie i små svenska företag ur revisorns perspektiv

Engelsk titel

To voluntarily choose K3 over K2 - A qualitative study in small Swedish companies from the auditor's perspective

Handledare

Titti Eliasson

Examinator

Heléne Tjárnemo

Sammanfattning

Redovisningen syftar till att generera en rättvisande bild av ett företags finansiella ställning. Forskning visar att den principbaserade redovisningen ger en mer rättvisande bild av ett företag än den regelbaserade. Det är Bokföringsnämnden som skapar normgivningen för svenska företag som inte är tvingade att tillämpa IFRS. För mindre svenska företag finns möjligheten att tillämpa K2 som är ett förenklat regelverk och som anses regelbaserat. K3 ska tillämpas av större svenska företag och är ett principbaserat regelverk.

Syftet med studien är att ta reda på vilka motiv som finns bakom företag som frivilligt väljer att tillämpa K3 samt om fler företag borde välja K3 framför K2. Studiens frågeställning besvarades genom en kvalitativ forskningsmetod där tre revisorer intervjuades.

Studien visar att företag som planerar för en framtida försäljning väljer K3 för att generera mer information till sina intressenter. Tillväxtföretag väljer K3 för att komma in i rätt regelverk från start. Övriga motiv till frivillig tillämpning av K3 är att vara bäst i klassen, möjligheten till komponentavskrivningar på fastigheter, möjligheten att aktivera utvecklingskostnader inom forskning och utveckling, aktivering av immateriella tillgångar, redovisning av uppskjuten skatt samt viljan att skydda det egna kapitalet. Studien visar inte att fler företag generellt borde välja K3 framför K2.

Studiens huvudsakliga bidrag är att öka förståelsen till varför företag frivilligt väljer ett mer avancerat regelverk i den svenska kontexten eftersom forskning främst finns på internationell nivå. Studien bidrar ytterligare till att ge revisorers syn på diskussionen kring huruvida fler företag borde redovisa enligt K3 i stället för K2.

Ämnesord

K3-regelverket, K2-regelverket, principbaserad redovisning, regelbaserad redovisning, intressentteori, institutionell teori, positiv redovisningsteori

Author

Emma Johnsson & Johanna Nilsson

Title

To voluntarily choose K3 over K2 - A qualitative study in small Swedish companies from the auditor's perspective

Supervisor

Titti Eliasson

Examiner

Heléne Tjärnemo

Abstract

Financial reports aim to generate a true and fair view of a company's financial position. Research shows that principle-based accounting provides a more accurate picture of a company than rule-based accounting. It is *Bokföringsnämnden* that creates the standard setting for Swedish companies that are not forced to apply IFRS. For smaller Swedish companies, there is a possibility of applying K2 which is considered rule-based. K3 is to be applied by larger Swedish companies and is principle-based.

The purpose of the study is to find the motives behind companies that voluntarily choose to apply K3 and whether more companies should choose K3 over K2. The study's issues were answered through a qualitative research method where three auditors were interviewed.

The study shows that companies planning for a future sale choose K3 to generate more information to their stakeholders. Growth companies choose K3 to apply the right regulations from start. Other motives for voluntary application of K3 are the desire to be best in class, opportunities for component depreciation on properties, opportunities to capitalize development costs in research and development companies, capitalization of intangible assets, reporting of tax estimates and the desire to protect equity. The study does not show that more companies generally should choose K3 over K2.

The study's main contribution is to increase the understanding why companies voluntarily choose a more advanced regulatory framework in the Swedish context, as research is primarily available at an international level. The study also presents auditors' views on the discussion about whether more companies should report according to K3 instead of K2.

Keywords

K3-regulation, K2-regulation, principle-based accounting, rules-based accounting, stakeholder theory, institutional theory, positive accounting theory

Förord

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till vår handledare Titti Eliasson för att hon med stort engagemang hjälpt och stöttat oss på vägen till en färdig uppsats. Vi vill också tacka Pernilla Carlsson för den hjälp hon givit oss med språk och form. Tack till våra opponenter som med deras kritiska ögon hjälpt oss till en bättre uppsats. Stort tack till våra respondenter som tog sig tid att svara på våra frågor under deras mest hektiska period.

Avslutningsvis vill vi tacka varandra för ett bra samarbete under några intensiva veckor samt tre minnesvärda år tillsammans.

Tack!

Kristianstad, 2021

Johanna Nilsson

Emma Johnsson

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problematisering.....	10
1.3 Syfte.....	12
1.4 Frågeställningar	12
2. Teoretisk referensram.....	13
2.1 Principbaserad och regelbaserad redovisning	14
2.2 Lagstiftning och normgivning	14
2.2.1 God redovisningssed	14
2.2.2 Rättvisande bild.....	14
2.2.3 Väsentlighetsprincipen	15
2.2.4 Försiktighetsprincipen	15
2.3 K- regelverken.....	15
2.3.1 K2- regelverket.....	15
2.3.2 K3- regelverket.....	16
2.3.3 Byte mellan K2 och K3	16
2.4 Skillnader mellan K2 och K3	16
2.4.1 Egenupparbetade tillgångar.....	17
2.4.2 Resultaträkning.....	17
2.4.3 Komponentavskrivning	18
2.4.4 Avskrivningar	18
2.4.5 Uppskjuten skatt	18
2.4.6 Kostnadsredovisning	18
2.4.7 Uppskrivningar av anläggningstillgångar	18
2.5 Teorier	19

2.5.1 Intressentteorin	19
2.5.2 Institutionell teori	20
2.5.3 Positiv redovisningsteori	22
3. Metod.....	24
3.1 Vetenskaplig metod	24
3.1.1 Vetenskaplig ansats	24
3.1.2 Litteratursökning	25
3.1.3 Teorianvändning	25
3.2 Empirisk metod	26
3.2.1 Forskningsdesign.....	26
3.2.2 Urval.....	27
3.2.3 Intervjuguide	27
3.2.4 Kodning	28
3.2.5 Avgränsningar	28
3.2.6 Bedömning av empiri	28
3.2.7 Reflektion över metodval	29
4. Empiri.....	31
4.1 Kort beskrivning av respondenterna.....	31
4.2 Väsentliga skillnader	31
4.3 Intressenter	32
4.4 Beslutsfattande och kompetens	33
4.5 Fördelning och förekomst.....	33
4.6 Att följa eller inte följa branschen	35
4.7 Egenintresse, skatteeffekter och skuldsättningsgrad	36
4.8 Påverkan på rättvisande bild.....	38
4.9 Borde fler företag välja K3 framför K2?.....	38
5. Analys.....	40

5.1 Väsentliga skillnader	40
5.2 Intressenter	40
5.3 Fördelning och förekomst.....	41
5.4 Beslutsfattande och kompetens	42
5.5 Att följa eller inte följa branschen	42
5.6 Egenintresse, skatteeffekter och skuldsättningsgrad	43
5.7 Påverkan på rättvisande bild.....	44
5.8 Borde fler företag välja K3 framför K2?.....	45
6. Diskussion och slutsats.....	46
6.1 Diskussion	46
6.2 Slutsats.....	48
6.3 Studien bidrag och förslag till framtida forskning	48
Litteraturförteckning	50
Bilaga 1 - Intervjuguide.....	54
Bilaga 2 - Kodning	55

Figurförteckning

Figur 1- Valet av regelverk.....	13
Figur 2- Bild av Freemans intressentmodell (1984).....	20

Tabellförteckning

Tabell 1- Skillnader mellan K2 och K3	17
--	----

1. Inledning

I detta inledande kapitel presenteras i första hand en bakgrund till redovisningens betydelse ur ett samhällsperspektiv för att sedan gå in djupare på olika intressenters beroende av redovisningen som upprättas i ett företag. Bakgrunden belyser K-regelverket som är grunden för den svenska normgivningen och som ges ut av Bokföringsnämnden (BFN) och ger en förklaring till skillnaden mellan principbaserad och regelbaserad redovisning. Efter bakgrunden presenteras problematiseringen där vikten av att välja rätt regelverk betonas samt anledningar till och forskning kring företagets val av redovisningsmetoder. Avslutningsvis mynnar kapitlet ut i studiens syfte och frågeställningar.

1.1 Bakgrund

Redovisning ligger till grund för att ge en rättvisande bild av ett företags ekonomiska ställning (Alexander & Jermakowicz, 2006). Redovisningen har också en viktig roll när det gäller att underlätta för intressenter i deras beslutsfattande. Intressenter är både fysiska och juridiska personer som har ett intresse i ett företags ekonomiska ställning. Ägare är intresserade av hur det går för företaget för att kunna fatta beslut om sitt framtida ägande och investeringar i företaget. Kreditgivare och leverantörer har i sin tur ett intresse av att få betalt för de tjänster de levererar till företaget. Det finns också ett statligt intresse av att kunna ta ut skatt på det resultat som genereras i företaget. Internt finns i sin tur anställda som är beroende av den lön som de tjänar i företaget, en lön de skulle bli utan om företaget inte levde vidare. Intressenternas möjlighet till att fatta beslut kring företaget bygger på att det finns en rättvisande årsredovisning att använda som beslutsunderlag. Beroende på ett företags storlek och verksamhet kan olika typer av intressenter förekomma (se figur 2 på sida 20). I mindre företag är det i de flesta fall myndigheter såsom Skatteverket samt kreditgivare som är angelägna om att ta del av ett företags redovisning. När företag växer ökar i regel antalet intressenter i form av ägare, leverantörer och kunder. Därmed blir också betydelsen av redovisningen allt större för att ett företag ska nå framgång (Hellman m.fl., 2019).

Hur regleringen ser ut kan skilja mellan länder och beror på ett flertal olika faktorer som har påverkan på redovisningen. Faktorer som påverkar när ett land utformar sin reglering kan vara kultur, politik samt hur skattesystemet är utformat. USA har en redovisning som är främst regelbaserad medan i Sverige utformas redovisningen i huvudsak utifrån principer med undantag för förenklingsregler för de mindre företagen (Hellman m.fl., 2019). År 2002 antog

EU *International Financial Reporting Standards* (IFRS) redovisningsstandarder som upprättas av det privata organet *International Accounting Standards Board* (IASB) vilket enligt Bengtsson (2011) medförde mindre politiskt inflytande över standardernas utformning (Bengtsson, 2011).

Det är i Sverige BFN som står för den normgivande regleringen av den redovisning som upprättas i de onoterade svenska företagen (Bokföringsnämnden, 2020 a). Enligt Tillväxtverket är 96 procent av de svenska företagen att klassas som små företag (Tillväxtverket, 2021). För att anpassa redovisningen till de olika typerna av aktörer som finns på den svenska marknaden har BFN givit ut tre olika regelverk som ska tillämpas beroende på verksamhetens storlek. Framtagandet av dessa regelverk går under benämningen K-projektet (Bokföringsnämnden, 2020 b). BFN:s K-projekt delas in i K1-K3 och har till uppgift att bidra till att god redovisningssed efterlevs. Det finns ett fjärde regelverk som benämns K4 vilket innefattar de företag som tillämpar internationell normgivning (Bokföringsnämnden, 2020 a). K-projektet som gäller idag började utformas redan 2004 och användningen av K-regelverk blev tvingande för aktiebolag och ekonomiska föreningar från och med januari 2014 (Eriksson, 2012). Regelverken är uppbyggda för att uppfylla de krav som finns i den svenska lagstiftningen kring hur redovisningen ska upprättas och avslutas (Bokföringsnämnden, 2020 b). K1 är utformat för att användas av enskilda näringsidkare, handelsbolag samt ideella föreningar (Bokföringsnämnden, 2020 c). K2 är i sin tur utformat för mindre aktiebolag samt ekonomiska föreningar och bygger på schabloner och förenklingsregler (Bokföringsnämnden, 2020 d). K3 är den tredje kategorin inom K-regelverket och ska tillämpas av större aktiebolag samt bolag som upprättar koncernredovisning (Bokföringsnämnden, 2020 e). K3 är utöver svensk lagstiftning utformat med grund i IFRS för SME, redovisning för små och medelstora företag (BFNAR 2012:1).

Inom redovisningen brukar K2 omtalas som ett regelbaserat regelverk medan K3 omnämns som ett principbaserat regelverk (Bokföringsnämnden, 2020 a). Bennett m.fl. (2006) menar att principbaserad redovisning kräver att upprättaren av redovisningen besitter mer omfattande kunskaper än vid redovisning enligt regelbaserade standarder (Bennett m.fl., 2006). BFN beslutade i slutet av 2020 att göra en utvärdering av K2 samt K3 där syftet var att utvärdera hur väl regelverken fungerat i praktiken. Det finns en föreställning om att K2 är ett regelverk som till skillnad från K3 begränsar användarens valmöjligheter (Bokföringsnämnden, 2020 a).

1.2 Problematisering

Valet av K-regelverk är viktigt eftersom ett företags finansiella rapporter ska återspegla deras finansiella ställning utifrån väsentlighetsprincipen (Halling, 2019). En annan viktig punkt är huruvida företaget efter sitt val av regelverk lever upp till att leverera en rättvisande bild av företagets finansiella ställning. Redovisningens syfte är att ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska situation som i sin tur kan ligga till grund för företagets intressenters beslut. Detta är något som måste vägas in i valet mellan K2 och K3 (Företagarbloggen, 2016).

Valet mellan K2 och K3 är inte alltid enkelt och kanske väljer företagen utifrån gränsvärdena i stället för att se till vilket regelverk som bäst passar företagets verksamhet (Halling, 2019). För att tillämpa K2 måste ett aktivt val göras. I annat fall blir K3 automatiskt det regelverk som ska tillämpas. Det är alltid tillåtet för ett företag att välja ett mer omfattande regelverk än vad som krävs enligt normgivningen. Ett företag som ligger inom gränsvärdet för att använda K2 får också använda K3 om så önskas (Bokföringsnämnden, 2020 b). K2 är ett förenklat regelverk att tillämpa för det lilla företaget som bedriver en enklare form av verksamhet. K2 anses också enklare att arbeta utifrån när räkenskapsåret ska avslutas och det finns en tydlig struktur för hur årsredovisningen ska vara utformad. Fördelarna som finns i K2:s förenklingar kan också vara till nackdel eftersom dessa kan leda till att en mindre rättvisande bild av företaget presenteras. En mindre rättvisande bild kan uppstå eftersom det inte finns samma valmöjligheter i K2 som i K3 (PWC, uå).

En anledning till att företag väljer K2 framför K3 kan vara avsaknaden av behovet att informera sina intressenter eller avsaknaden av planer på att växa i framtiden. Ett litet företag utan behov av finansiering saknar incitament att tillämpa K3 för att ge en mer exakt bild gentemot intressenter såsom långgivare. Brist på kunskap inom redovisning kan således också vara en bidragande orsak till att K2 väljs framför K3 av rent praktiska och ekonomiska skäl. K3 är ett regelverk med fler valmöjligheter än K2. K3-regelverket kräver mer omfattande kunskap kring redovisningsområdet och kan därmed vara mer kostsamt för ett företag (Företagarbloggen, 2016). En tidigare studentuppsats som är skriven av Zhubi och Zhubi (2016) visar på tänkbara motiv till varför företag väljer K3 framför K2. Tre av dessa är: möjligheten till komponentavskrivningar i fastighetsbranschen, en vision om framtida tillväxt samt att företag som bedriver forskning och utveckling får möjlighet att aktivera utvecklingskostnader (Zhubi & Zhubi, 2016). Att tidigare studenter funnit tänkbara motiv bakom frivillig tillämpning av K3 väcker intresset att utforska området ytterligare.

Efter att väsentlighetsprincipen blivit en del av Årsredovisningslagen (ÅRL) måste denna princip ligga till grund för hur ett företag väljer att upprätta sin årsredovisning (Skatteverket, 2020; Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU). Enligt redovisningsspecialisten Eva Törning kan det mycket väl vara så att det finns företag som borde välja K3 framför K2 på grund av väsentligheten i den information som presenteras av företaget. Törning lyfter också att det vid bokslutet bör utvärderas huruvida ett K2-företag kan fortsätta använda regelverket och samtidigt leva upp till väsentlighetsprincipen (Halling, 2019).

Enligt Sundvik (2018) ger en principbaserad redovisning en mer rättvisande bild av ett företags finansiella ställning och bättre kvalitet på de rapporter som produceras jämfört med företag som bygger sin redovisning på regelbaserad redovisning (Sundvik, 2018). Alexander och Jermakowicz (2006) menar att regelbaserad redovisning är konstruerad för att uppnå redovisning generellt mer än att uppnå ekonomiska mål (Alexander & Jermakowicz, 2006). Sundvik (2018) pekar på att Informationsasymetri kan påverka de finansiella rapporternas kvalitet och utformning eftersom företaget av egenintresse skulle kunna välja vilken information som kommer intressenterna tillhanda. Detta är något som den principbaserade redovisningen skulle kunna bidra till eftersom den innefattar ett mer personligt omdöme vid beslut om hur poster i företaget ska värderas (Sundvik, 2018).

Bowen m.fl. (1995) menar att det finns underförstådda avtal mellan företag och deras intressenter som ett företag måste leva upp till för att nå framgång. Intressenterna fattar beslut med grund i det rykte som företaget har och skapar sig en uppfattning utifrån företagets årsredovisning. Företag använder i sin tur olika redovisningsmetoder beroende på vilken typ av intressenter som företaget önskar tillfredsställa (Bowen m.fl., 1995). Enligt Fields m.fl. (2001) kan valet av redovisningsmetod påverkas av skatteeffekterna på företaget samt viljan att uppnå bonusmaximering. Företag väljer redovisningsmetod med syfte att minimera sina skattekostnader. Företagsledare tenderar att välja redovisningsmetod för att presentera företaget ur en sådan vinkel att företagsledaren kan tillgodose sig en maximal bonuseffekt (Fields m.fl., 2001).

Vad vi kan se är forskning som förklarar valet mellan principbaserad och regelbaserad redovisning främst baserad på internationella standarder såsom IFRS och *Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP). Tidigare studier inom svensk redovisning är inte tillgänglig i lika stor omfattning vilket väcker intresset att undersöka vilka motiv som ligger bakom

redovisningsval i svenska företag. Intresse väcks också för varför företag väljer mer omfattande regelverk än vad som krävs av lag och normgivning.

1.3 Syfte

Syftet med studien är att ta reda på vilka motiv som finns bakom de företag som väljer att tillämpa K3 på en frivillig basis samt undersöka om fler företag borde välja K3 framför K2.

1.4 Frågeställningar

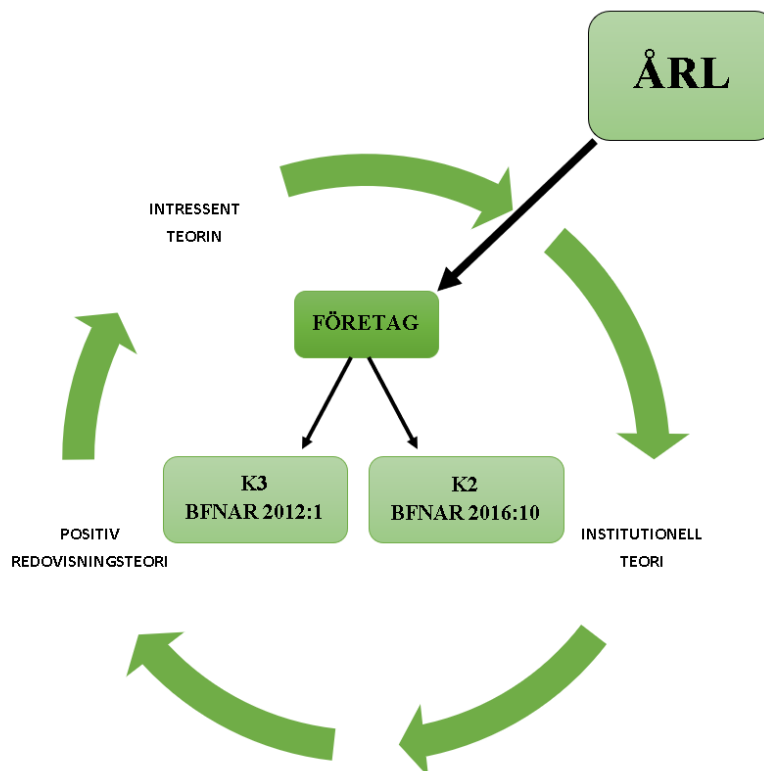
- Vad finns det för motiv bakom frivillig tillämpning av K3?
- Borde fler företag välja K3 framför K2?

2. Teoretisk referensram

Kapitlet inleds med att förklara vad principbaserad och regelbaserad redovisning innebär. Därefter förklaras några principer som varit viktiga för studien och som ett företag behöver ta hänsyn till vid val av redovisningsmetod. K3- och K2- regelverket beskrivs var för sig och några specifika skillnader mellan regelverken förklaras mer ingående. I detta kapitel kommer också teorier som ligger till grund för studien att presenteras. Teorierna är intressentteorin, institutionell teori samt positiv redovisningsteori. I figur 1 nedan visas hur ett företag ska upprätta sin årsredovisning utifrån vad som anges i Årsredovisningslagen. Figuren synliggör också hur teorierna som kommer att presenteras i den teoretiska referensramen användas för att förklara ett företags val mellan K2 och K3.

Figur 1

Valet av regelverk



2.1 Principbaserad och regelbaserad redovisning

Det svenska huvudregelverket K3 är ett principbaserat regelverk. Den principbaserade redovisningen utgår ifrån ÅRL. De huvudsakliga principerna som sätter ramarna för hur redovisningen ska upprättas presenteras i lagen. Att ÅRL är en ramlag och att K3 är principbaserat innebär att det krävs mer av upprättaren än i K2. Detta när det kommer till egna tolkningar och uppskattningar av vilken information som ska presenteras samt på vilket sätt i förhållande till företagets intressenter. Den regelbaserade redovisningen som ligger till grund för det svenska K2- regelverket är utformat utifrån schabloner och förenklingsregler som bygger på ÅRL. Detta för att göra det lättare för upprättande av redovisningen. I den regelbaserade redovisningen finns färre valmöjligheter och färre krav på specifika upplysningar i årsredovisningen. Den regelbaserade redovisningen är utformad på så vis att den ligger nära den svenska skattelagstiftningen (Hellman m.fl., 2019).

2.2 Lagstiftning och normgivning

Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) talar om hur ett företag ska upprätta sin årsredovisning. Nedan presenteras delar ur lagen samt bokföringsnämndens allmänna råd som varit viktiga för studien.

2.2.1 God redovisningssed

I ÅRL (SFS 1995:1554, 2 kap. § 2) står det att årsredovisningen ska upprättas enligt god redovisningssed. BFN skriver att god redovisningssed kan se annorlunda ut beroende på företag. God redovisningssed innefattar att företag följer normgivande organ såsom BFN. God redovisningssed förutsätter också att företaget har en etablerad företagspraxis som är överensstämmande med lag och normgivning och som lever upp till god kvalitet (Bokföringsnämnden, 2020 f).

2.2.2 Rättvisande bild

I ÅRL framgår att redovisningen ska upprättas för att ge en rättvisande bild av ett företag (SFS 1995:1554, 2 kap. 3§). En rättvisande bild är en grundpelare i både den svenska och den internationella redovisningen som syftar till att skydda ett företags intressenter. Den som tar del av ett företags årsredovisning ska kunna förlita sig på att den ger en korrekt bild av företaget och därmed kan ligga till grund för beslutfattande (Hellman m.fl., 2019).

2.2.3 Väsentlighetsprincipen

I ÅRL (SFS 1995:1554, 2 kap. § 3a) står det att ett företag får avvika från bestämmelserna i redovisningen, uppställningen, värdering och upplysningar om det inte är väsentligt. Vad som anses som väsentligt avgörs av om information ensam eller tillsammans med annan information kan påverka användarens beslutsfattande (SFS 1995:1554, 2 kap. 3a§ 2st). För att avgöra om en avvikelse är väsentlig eller ej måste en övergripande bedömning göras av det enskilda företaget. En bedömning görs utifrån hur andra liknande poster har behandlats och vidare kan företagets finansiella poster ställas i relation till varandra. Slutligen görs en helhetsbedömning och utifrån resultatet av denna bedöms om avvikelsen kan påverka de beslut som fattas av företagets intressenter (BFNAR 2012:1).

2.2.4 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen talar om att ett företag ska anta försiktighet vid värdering av tillgångar och skulder. Om det råder tvekan om värdet på tillgångarna i ett företag ska de värderas lågt medan skulder ska värderas högt (BRNAR 2016:10).

2.3 K- regelverken

Sedan 2004 är det BFN som ansvarar för den svenska normgivningen. Som tidigare nämnts delas regelverket in i fyra delar (Bokföringsnämnden, 2020 b). Denna studie är inriktad på valet mellan K2 och K3. I kommande avsnitt görs en överskådlig redogörelse för regelverken samt skillnaderna mellan dem.

2.3.1 K2- regelverket

K2 är ett förenklat regelbaserat regelverk som mindre företag får tillämpa. K2 ska tillämpas i sin helhet och får inte innehålla några avvikelser. Förenkling och försiktighetsprincipen är vad det regelbaserade regelverket präglas av (BFNAR 2016:10). Vägledning får inte hämtas utanför de grundläggande principerna i 2 kap 4§ ÅRL. Ett företag som tillämpar K2 får alltid lämna fler tilläggsupplysningar i förvaltningsberättelsen än vad som krävs. Tolkningen av K2 stannar i de grundläggande principerna medan K3 kräver att företag går vidare in i IFRS för att hitta svar som inte finns i den svenska normgivningen (Drefeldt & Törning, 2013).

2.3.2 K3- regelverket

K3 är ett regelverk som bygger på principer och är uppbyggt till viss del utifrån IFRS för SME:s som är IFRS normgivning för små och medelstora företag. De företag som måste tillämpa minst K3 är de företag som överskrider gränsvärdena för K2. Publika aktiebolag måste alltid tillämpa K3 framför K2. Detsamma gäller koncerner där koncernredovisningen alltid upprättas enligt K3 och moderföretaget ska därmed redovisa enligt K3.

Gränsvärden:

- Fler än 50 anställda i medeltal
- Mer än 40 miljoner kronor i balansomsättning
- Mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning

Företag som uppfyller minst två av dessa kriterier under två år klassificeras som stora företag och ska därmed upprätta sin redovisning och avsluta räkenskapsåret i enlighet med K3 (Drefeldt & Törning, 2017).

2.3.3 Byte mellan K2 och K3

Företag måste vara konsekventa i sin redovisning samt rapportering och får därmed inte hoppa mellan regelverken. Det finns alltid en möjlighet för ett företag att byta till ett mer omfattande regelverk. Skulle ett företag däremot vilja byta från K3 till K2 får detta ske endast en gång om inte särskilda skäl till en sådan nedgradering kan motiveras med ett giltigt skäl (Drefeldt & Törning, 2013). Exempel på giltiga skäl är byte av koncern tillhörighet eller om verksamheten har minskat (Drefeldt & Törning, 2017).

2.4 Skillnader mellan K2 och K3

I avsnittet nedan kommer väsentliga skillnader mellan K2 och K3 att presenteras. En förenklad version presenteras i tabell 1 nedan.

Tabell 1

Skillnader mellan K2 och K3

Urval av skillnader	BFNAR 2016:10 K2	BFNAR 2012:1 K3
Egenupparbetade Immateriella tillgångar	Förbud mot aktivering	Får aktiveras
Resultaträkning	Kostnadsslagsindelad	Kostnadsslagsindelad eller funktionsindelad
Komponentavskrivningar	Förbud mot komponentavskrivningar	I vissa fall tvingande
Avskrivningar	Förenklingsregler	Nyttjandeperiod
Uppskjuten Skatt	Förbud mot redovisning	Krav på redovisning
Kostnadsredovisning	Förenklingsregler	Ska redovisas enligt väsentlighetsprincipen
Uppskrivning Anläggningstillgångar	Maximalt till taxeringsvärde	Verkligt värde

Kommentar: (Baserad på Srf Redovisning, uå, samt BFN). Förtydligande: Sista raden är hämtad från BFN, resterande från Srf.

2.4.1 Egenupparbetade tillgångar

I K2 får ett företag inte ta upp egenupparbetade immateriella tillgångar som tillgång fast att det står i 4 kap 2§ ÅRL att det är tillåtet. Utvecklingsarbeten som företaget själv bedrivit ska kostnadsföras direkt och får inte aktiveras. Avgörande ligger i om tillgången är egenupparbetad av företagets anställda eller av en extern part. Företaget kan aktivera goodwill samt rättigheter som inte är egenupparbetade inom företaget. (BFNAR 2016:10). I K3 är det tillåtet att antingen aktivera sina internt egenupparbetade tillgångar eller att kostnadsföras dem direkt (BFNAR 2012:1).

2.4.2 Resultaträkning

I K2 är det inte tillåtet att använda en funktionsindelad resultaträkning fast att 3 kap 3§ första stycket ÅRL ger möjlighet till det. En kostnadsslagsindelad resultaträkning får endast tillämpas

och det är inte tillåtet att lägga till rubriker eller underrubriker. Det är inte heller tillåtet att slå ihop poster (BFNAR 2016:10). I K3 är det tillåtet att välja mellan kostnadsslagsindelad och en funktionsindelad resultaträkning (BFNAR 2012:1).

2.4.3 Komponentavskrivning

I K2 är det inte tillåtet att göra komponentavskrivningar på sina tillgångar (BFNAR 2016:10) vilket K3 tillåter. I K3 ska en materiell anläggningstillgång skrivas av i komponenter om nyttjandetiden kan antas skiljas åt och vara väsentlig. Ett exempel är fastigheter där taket kan antas ha en annan nyttjandeperiod än stommen. Detta kan förklaras av att komponenterna kommer ersättas vid olika tidpunkter eftersom nyttjandetiden varierar (BFNAR 2012:1).

2.4.4 Avskrivningar

Nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar, inventarier och maskiner får skrivas av över en femårsperiod och ska ske systematiskt över perioden i K2 (BFNAR 2016:10). I K3 finns det ingen gräns på nyttjandeperioden utan den ska återspegla verkligheten (BFNAR 2012:1).

2.4.5 Uppskjuten skatt

Enligt K2 är det inte tillåtet att redovisa för någon uppskjuten skatt (BFNAR 2016:10). Enligt BFNAR 2012:1 ska uppskjuten skatt redovisas som antingen en skuld eller en fordran på balansräkningen i K3.

2.4.6 Kostnadsredovisning

Företag som redovisar enligt K2 kan minska antalet periodiseringar eftersom utgifter som inte varierar mer än 20 procent mellan åren får kostnadsföras samma år som utbetalningen sker. Detsamma gäller om företaget har kostnader eller intäkter som inte överstiger 5000 kr (BFNAR 2016:10). När det kommer till K3 är det periodiseringsprincipen som ska följas och förenklingsregler saknas (BFNAR 2012:1). Periodiseringsprincipen innebär att kostnader och intäkter ska belasta det år de uppstår oberoende av när betalningstillfället äger rum (Drefeldt & Törning, 2013).

2.4.7 Uppskrivningar av anläggningstillgångar

Enligt K2 får byggnader och mark som högst skrivas upp till taxeringsvärdet (BFNAR 2016:10). Om upprättandet av årsredovisningen sker enligt K3 är det i stället reglerna i ÅRL

som ska tillämpas (BFNAR 2012:1). Enligt ÅRL får tillgångar skrivas upp till ett värde som kan anses vara tillförlitligt samt bestående (SFS 1995:1554, 4 kap. 6§).

2.5 Teorier

I kommande avsnitt presenteras tre teorier som använts för att förklara ett företags motiv bakom frivillig tillämpning av K3 samt om fler företag borde välja K3. De tre redovisningsteorierna som ligger till grund för denna studie är intressentteorin, institutionell teori samt positiv redovisningsteori. I detta avsnitt kommer teorierna att behandlas var för sig.

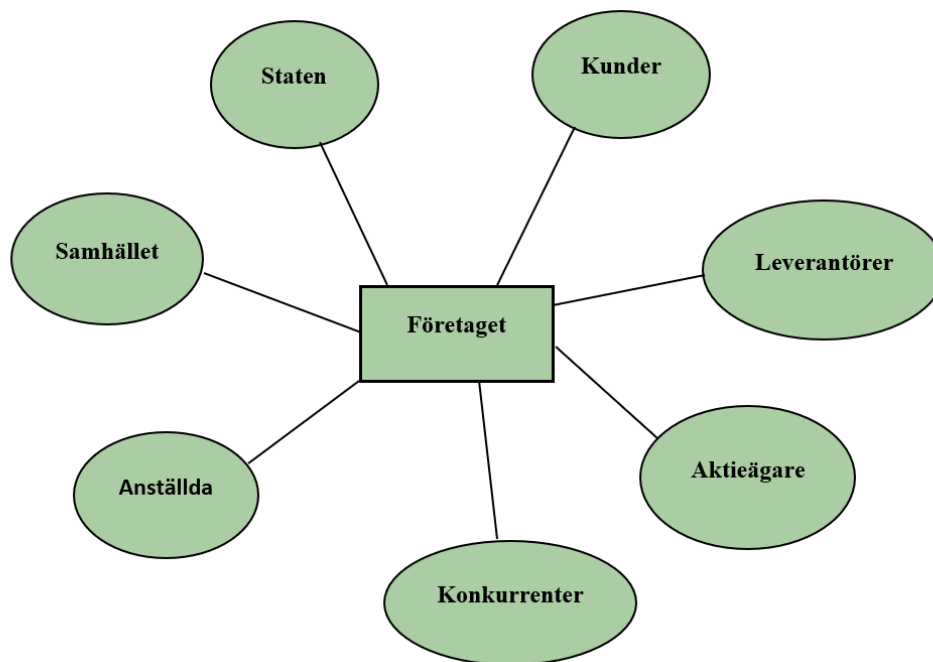
2.5.1 Intressentteorin

Intressentteorin riktar sig till olika intressentgrupper (se figur 2 på nästa sida) som på ett eller annat sätt har koppling till ett företag. Beroende på vilken grupp av intressenter som undersöks kan deras krav och förväntningar på ett företag vara olika (Deegan, 2002). Intressentteorin har två olika grenar. Den första grenen utgår ifrån att alla intressenter behandlas lika medan den andra grenen utgår ifrån att intressenter rangordnas efter förmåga att inverka på ett företags verksamhet (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Clarkson (1995) kan intressenter delas in i två kategorier: primära och sekundära. De primära intressenterna är intressenter som ett företag är beroende av för att kunna driva sin verksamhet vidare. De sekundära intressenterna är intressenter som indirekt påverkas eller kan påverka ett företag. Primära intressenter kan vara exempelvis kreditgivare, ägare och myndigheter. Ju mer ett företaget är beroende av specifika intressenter desto mer kommer företaget att utgå ifrån dessa intressenter i verksamheten (Clarkson, 1995). Bowen m.fl. (1995) menar att även om det finns avtal mellan företag och deras intressenter kan det även förekomma indirekta löften eller åtaganden som företagen genom val av redovisningsmetod försöker leva upp till gentemot exempelvis kunder, leverantörer, anställda och kreditgivare. Kunder till företaget förväntar sig en viss standard när det kommer till service såsom tillfredsställande leveranser och upplevd kvalitet. Kunder sätter värde på faktorer såsom pris och betalningsfrist samt att företaget ska kunna leverera framtida service av deras produkt. Leverantörer förväntar sig att få betalt i tid och en fortsatt efterfrågan på deras produkter. Likaså förväntar sig långivare att få betalt inom given tid och att det ska finnas ett framtida behov av finansiering. Anställda har andra typer av förväntningar på företaget såsom upplevelse av framtida trygghet och att få betalt i tid för nedlagt arbete. Ett företags rykte har en viktig funktion i att kunna tillfredsställa dessa grupper av intressenter. En källa där intressenterna får information om företaget är deras årsredovisning. Ett gott

ekonomiskt rykte är avgörande för att leva upp till de indirekta åtaganden som företaget har gentemot sina intressenter. Företag som är mer angelägna att leva upp till indirekta åtaganden är enligt Bowen m.fl. (1995) mer benägna att tillämpa inkomsthöjande redovisningsval för att tillfredsställa sina intressenter (Bowen m.fl., 1995).

Figur 2

Bild av Freemans intressentmodell (1984)



Kommentar: Baserad på Fassin (2009).

2.5.2 Institutionell teori

Institutionell teori är en teori som används för att förklara varför företag som är verksamma inom liknande verksamhetsområden tenderar att efterlikna varandra (Deegan & Unerman, 2011). DiMaggio och Powell (1983) menar att det finns flera anledningar till att företag inom samma verksamhetsområde efterliknar varandra. Några anledningar är påverkan från professionen, konkurrens från andra aktörer samt statens påverkan. Det finns också en högre homogenitet mellan företag som tillhör ett verksamhetsområde som har funnits en längre tid och som är väletablerade (DiMaggio & Powell, 1983). Den institutionella teorin har tidigare använts för att förklara ett företags val av rapportering för att uppnå legitimitet inom det verksamhetsområde som företaget är aktivt inom (Deegan & Unerman, 2011). På motsvarande

vis menar Dillard m.fl. (2004) att det kan innebära legitimitetsproblem för ett företag som väljer att redovisa på ett sådant sätt att det inte stämmer överens med det som anses vara typiskt för verksamhetsområdet (Dillard m.fl., 2004). Inom den institutionella teorin finns det två olika kategorier. Dessa är isomorfism och *decoupling* (Deegan & Unerman, 2011). Isomorfism är ett begrepp som förklarar varför ett företag inom ett verksamhetsområde börjar efterlikna andra företag som står inför samma miljöförhållanden. Detta leder till att företag inom samma verksamhetsområde blir alltmer homogena. Det finns tre typer av isomorfism som förklarar varför organisationer tenderar att ta efter varandra. Dessa isomorfismer är tvingande, härmande och normativ isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983).

Den tvingande isomorfismen uppkommer när ett företag ändrar på sig till följd av påverkan från intressenter samt andra delar av verksamhetsområdet som företaget verkar inom och som företaget är beroende av i sin verksamhet. DiMaggio och Powell (1983) menar att ett företag som är mer beroende av sina intressenter också är mer benäget att anpassa sig (DiMaggio & Powell, 1983). Den tvingade formen av isomorfism kan kopplas till intressentteorin på det sätt att företag väljer att redovisa utifrån en standard som tillfredsställer de intressenter som företaget är beroende av i sin verksamhet (Deegan & Unerman, 2011).

Den härmande isomorfismen uppkommer när organisationer försöker kopiera vad andra företag gör för att uppnå komparativa fördelar. En motiverande faktor bakom den härmande isomorfismen kan vara att det finns osäkerhet inom företaget och att företaget därför väljer att efterlikna ett annat (DiMaggio & Powell, 1983). DiMaggio och Powell (1983) pekar på två tänkbara förklaringar till härmande isomorfism. Den första förklaringen är att företag som upplever osäkerhet kring hur de ska nå uppsatta mål har större benägenhet att efterlikna andra företag som kan anses som framgångsrika. Den andra förklaringen är att företag med en hög ambitionsnivå har en förmåga att i större utsträckning härma företag som de anser vara framgångsrika (DiMaggio & Powell, 1983). Unerman och Bennett (2004) menar att den härmande isomorfismen bygger på den tvingande isomorfismen eftersom trycket från intressenter kan anses vara den drivande faktorn bakom varför företag väljer att efterlikna varandra (Unerman & Bennett, 2004).

Den normativa isomorfismen är den tredje formen av isomorfism och den förklarar hur påverkan från normgivningen bidrar till att företag inom samma verksamhet tenderar att likna varandra när det kommer till exempelvis redovisningsstandarder. Att företag väljer att frivilligt tillämpa specifika redovisningsmetoder kan ha sin grund i att ett företag vill förse en viss grupp

av intressenter med en specifik form av information (Deegan & Unerman, 2011). DiMaggio och Powell (1983) menar att företag med liknande kompetens kommer att rapportera likvärdigt. Institutionell teori är ett relevant forskningsområde eftersom den kan användas av forskare för att undersöka företags frivilliga rapportering (DiMaggio & Powell, 1983).

Den gren inom den institutionella teorin som benämns *decoupling* syftar till att förklara varför företag väljer att i motsatt till isomorfismen gå ifrån den standard som finns inom deras verksamhetsområde. Att ett företag väljer att gå emot vad som anses som standard inom deras verksamhetsområde kan förklaras med att företaget vill ge sken av en bild som inte är den samma som verkligheten. Den institutionella teorin har likheter med både intressentteorin och legitimitetsteorin men belyser företag ur ett större perspektiv och förklarar varför företag formas på ett visst sätt (Deegan & Unerman, 2011).

2.5.3 Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori (PAT) menar att det finns ett kontrakt mellan en huvudman och en agent där redovisningen är en del. Parterna i kontraktet är frivilligt överens om vilka redovisningsval som kan göras, men det är agenten som väljer vilket redovisningsval som ska tillämpas (Yrjö Collin m.fl., 2009). PAT ger ett perspektiv på varför chefer väljer att stödja särskilda redovisningsmetoder framför andra när de ställs inför ett val mellan konkurrerande redovisningsmetoder. Den positiva redovisningsteorin pekar på att alla individer är drivna av egenintresse och kommer agera opportunistiskt för att öka sin förmögenhet. Inom PAT finns det tre hypoteser: bonus, skulder/eget kapital samt den politiska kostnads-hypotesen. Bonus-hypotesen förklarar att chefer med inkomster i form av bonusar är mer villiga att välja redovisningsmetoder som ökar den aktuella periodens redovisade intäkter. Ju högre intäkter företaget har desto mer bonus får cheferna. Hypotesen skulder/ eget kapital förutspår att ju högre företagets skulder är i förhållande till det egna kapitalet, desto mer sannolikt är det att chefer använder redovisningsmetoder som ökar företagets intäkter. Företag ökar sina intäkter för att på sikt minska kostnaderna för lånat kapital genom lägre räntor (Deegan & Unerman, 2011). Eftersom kreditvärdigheten kan ha en påverkan på räntekostnaden finns incitament att välja redovisningsmetod som ökar intäkterna i företaget (Beatty & Weber, 2003). Hypotesen politiska kostnader förutspår att större företag sannolikt använder redovisningsmetoder som minskar redovisat resultat (Deegan & Unerman, 2011). En anledning till att företag vill minska det redovisade resultatet är för att minska skattekonsekvenserna (Fields m.fl., 2001). Yrjö Collin m.fl. (2009) skriver att det främst finns stöd från empirisk forskning angående chefers

högre kompensation samt ett litet stöd vad gäller det politiska aspekten. Nästan inget stöd finns vad gäller skulder och eget kapital (Yrjö Collin m.fl., 2009).

3. Metod

I följande kapitel presenteras den vetenskapliga- och den empiriska metoden var för sig för att tydliggöra hur studien har genomförts. I det vetenskapliga metod avsnittet presenteras den vetenskapliga ansatsen, litteratursökningen samt teorianvändningen för studien. I det empiriska metod avsnittet presenteras i sin tur studiens forskningsdesign, urval, intervjuguide, kodning, avgränsningar, bedömning av empiri samt en reflektion över metodval.

3.1 Vetenskaplig metod

I kommande avsnitt presenteras den vetenskapliga metod som ligger till grund för studien. Avsnittet är indelat i den vetenskapliga ansatsen, litteratursökning samt valet av teorier.

3.1.1 Vetenskaplig ansats

Studien genomfördes med hjälp av intervjuer och hade en abduktiv forskningsansats. Enligt Bryman och Bell (2017) hjälper den abduktiva ansatsen till att tolka verkligheten och möjliggör för forskaren att dra logiska slutsatser. Den abduktiva ansatsen ger större utrymme för forskaren som inte behöver begränsa sig till antingen en induktiv eller deduktiv forskningsansats. Ansatsen utgår ifrån en problemformulering som forskaren önskar att besvara. Med den abduktiva ansatsen försvinner svagheter som finns hos deduktiv och induktiv ansats och forskaren rör sig hela tiden mellan empiri och teori. Detta eftersom utgångspunkten inte är en given teori som vid deduktiv ansats samt att nya teorier inte formuleras i enlighet med den induktiva forskningsansatsen (Bryman & Bell, 2017). I den genomförda studien formulerades ett problem och en frågeställning som studien syftade till att besvara för att ge en bild av hur verkligheten ser ut när det kommer till frivillig tillämpning av K3-regelverket. Vid studiens genomförande pendlade författarna mellan teori och empiri för att dra logiska slutsatser av verkligheten. Med hjälp av teorier och empiri som samlades in genom semistrukturerade intervjuer kunde slutsatser dras av den genomförda studien.

För att besvara frågeställningen om motiv bakom frivillig tillämpning av K3 framför K2 samt om fler företag borde välja K3 framför K2 genomfördes studien med en kvalitativ forskningsansats. Enligt Rennstam och Westerfors (2015) lämpar sig den kvalitativa forskningsansatsen när en studie syftar till att svara på varför olika fenomen uppstår i samhället som inte kan besvaras rent numeriskt. Den kvalitativa metoden har till syfte att skapa förståelse (Rennstam & Westerfors, 2015). Eftersom syftet med studien var att ta reda på varför företag

frivilligt tillämpar K3 och om fler företag borde tillämpa K3 framför K2 ansågs den kvalitativa metoden lämplig.

3.1.2 Litteratursökning

Efter beslutet att skriva om motiv till att företag väljer K3 framför K2 samt om fler företag borde välja K3 framför K2 började arbetet med att söka relevanta artiklar och studentlitteratur. Detta för att kunna stödja den studie som planerades att genomföras. Artikelsökningar genomfördes i *Summon* och *Google Scholar*. Sökord såsom *rule-based accounting*, *principle-based accounting*, *accounting choice*, *accounting method*, *stakeholders*, *institutional theory*, *stakeholder model* och *positive accounting theory*, användes. För att hitta trovärdiga artiklar sorterades artiklar ut som var *peer review* och som fanns att tillgå i fulltext.

Studentlitteraturen som användes var främst inom redovisning och revision. Utöver denna litteratur användes metodlitteratur för att ge stöd till studiens struktur. För att hitta information gällande normgivning och lag användes internet för att ta del av publicerad lagtext samt normgivning publicerad av BFN.

3.1.3 Teorianvändning

För att kunna besvara studiens frågeställningar söktes teorier som kunde ligga till grund för studiens genomförande. Tre teorier som ansågs lämpliga för ämnet valdes ut, dessa teorier var intressentteorin, institutionell teori samt positiv redovisningsteori. Valet av teorier gjordes med utgångspunkt i vilka teorier som använts i tidigare forskning på området samt vilka teorier som bäst kunde förklara motivationsfaktorer bakom redovisningsval.

Intressentteorin förklarar hur ett företag förhåller sig till sina intressenter. Enligt Deegan (2002) förklarar intressentteorin ett företags relation till olika intressenter samt deras förväntningar på företaget (Deegan, 2002). En utgångspunkt i redovisningen är att ge en rättvisande bild som kan ligga till grund för beslutsfattande hos ett företags intressenter (Hellman, m.fl., 2019). Med tanke på ovanstående argument valdes intressentteorin ut som en relevant teori för studien.

Den institutionella teorin förklarar ur ett brett perspektiv olika anledningar till att företag tenderar att formas på ett visst sätt (Deegan & Unerman, 2011). Eftersom syftet med studien dels var att förklara vilka motiv som fanns bakom frivillig tillämpning av K3 var denna teori

intressant att ha med. Detta för att se hur företag förhåller sig till en bredare kontext såsom samhället och verksamhetsområdet i stort.

PAT belyser egenintresset inom ett företag ur tre olika hypoteser (Deegan & Unerman, 2011). Utifrån PAT är det intressant att undersöka om högre kompensationen, skatteeffekter samt skuldsättningsgrad kan ha en påverkan på varför ett företag frivilligt väljer att redovisa enligt K3. För att få ett perspektiv som belyser vad som sker inom ett företag och inte bara ur ett samhällsperspektiv användes PAT för att komplettera de övriga teorierna och ge bredd till studien.

3.2 Empirisk metod

I kommande avsnitt kommer den empiriska metoden att presenteras. I avsnittet presenteras hur studien har genomförts samt en reflektion över metodval och empiri.

3.2.1 Forskningsdesign

Semistrukturerade intervjuer användes för att besvara frågeställningarna i den genomförda studien. Intervjuer är enligt Denscombe (2016) den metod som ger bäst utdelning när det kommer till att skapa en uppfattning om åsikter och erfarenheter hos respondenten. Vid intervjuer skapas förutsättningarna att få mer djupgående svar på de frågor som ställs (Denscombe, 2016). De semistrukturerade intervjuerna har grund i utformade frågor som ger intervjuaren möjlighet till flexibilitet för kompletterande frågor och respondenten får möjlighet att utveckla sina svar (Bryman & Bell, 2017). Av praktiska skäl genomfördes personliga intervjuer som enligt Denscombe (2016) är lättare att genomföra eftersom färre personer behöver vara tillgängliga under samma tid. Denna form av intervju är också lättare att kontrollera för intervjuaren (Denscombe, 2016). På grund av det rådande corona-läget fattades beslut i ett tidigt skede att intervjuerna skulle äga rum online. En positiv effekt av att genomföra intervjuerna online är den tidsbesparing som sker eftersom momentet kring att ta sig till de olika respondenterna försvinner. Denscombe (2016) tar upp de minskade kostnaderna för internetbaserade intervjuerna som en fördel med metoden (Denscombe, 2016). Det faktum att intervjuerna ägde rum online skapade möjlighet att kontakta revisorer inom ett större geografiskt område än vad som hade ansetts genomförbart vid en studie med intervjuer ansikte mot ansikte. Intervjun pågick under ca 40 minuter och spelades in för att möjliggöra transkriberingar som sedan låg till grund för empirin. Enligt Denscombe (2016) är ljudupptagning en förutsättning för en god analys eftersom forskare inte fullt ut kan förlita sig

på sitt minne och sina egna uppfattningar i efterhand (Denscombe, 2016). Respondenterna fick på förhand lämna sitt medgivande om att bli inspelade under intervjun i form av en blankett som signerades. Samtliga respondenter var anonyma i studien vilket enligt Bryman och Bell (2017) är ett sätt att skydda respondenternas identitet. Vid intervjuerna svarade en av intervjupersonerna för frågeställningarna och den andra lyssnade och antecknade. Intervjupersonerna turades om att föra samtalet mellan de olika intervjuerna.

3.2.2 Urval

Utgångspunkten för studien var till en början att intervjua redovisningskonsulter men efter samtal med en redovisningskonsult upplevdes revisorer var mer lämpade för den aktuella studien. Detta eftersom revisorer upplevdes ha större delaktighet i valet mellan regelverken. Det var även tänkt att studien skulle ge företagets perspektiv på deras val av K-regelverk. Det var svårt att komma i kontakt med företag som valt att tillämpa K3 frivilligt. De företag som kontaktades var ej insatta i K-regelverket och hänvisade till sina konsulter och revisorer. I och med detta blev ännu klarare att revisorer var målet för studien som genomfördes.

För att komma i kontakt med potentiella intervjupersoner skickades ett mejl ut till flera revisionsbyråer i södra Sverige. Efter bristfällig svarsfrekvens via mejl genomfördes i stället telefonsamtal till flera revisorer. Det fanns en önskan om att få kontakt med revisorer från olika byråer för att få en variation i urvalet. Eftersom det var högsäsong för revisorer under våren blev det svårt att få revisorerna att ställa upp på en intervju. Tre revisorer från större byråer valde att tacka ja till en intervju. De revisorer som intervjuats för studien är resultatet av vad Denscombe (2016) benämner som ett bekvämlighetsurval. Ett bekvämlighetsurval passar en studie som är tidsbegränsad och där det inte finns tid att göra ett mer omfattande urval (Denscombe, 2016). Bekvämlighetsurval stämmer överens med förutsättningarna för den genomförda studien. Telefonsamtal genomfördes till ett fyrtiotal revisorer. Det var inte alla som svarade och majoriteten avböjde till följd av hög arbetsbelastning. På grund av svårigheten att få tag i respondenter kom studien att bygga på ett bekvämlighetsurval ur den aspekten att alla de revisorer som tackade ja fick ligga till grund för studien.

3.2.3 Intervjuguide

En intervjuguide (se bilaga 1 på sida 54) utformades utifrån tidigare forskning samt de teorier som studien bygger på, dvs intressent-, institutionell- samt positiv redovisningsteori. Enligt

Bryman och Bell (2017) ska en intervjuguide innefatta en lista över de frågeställningar som en semistrukturerad intervju väntas ta upp (Bryman & Bell, 2017). Intervjuguiden testades på en student för att undersöka huruvida frågorna skulle ge svar på det som önskades samt om frågorna var tillräckligt tydligt formulerade. När frågorna till intervjuguiden var sammanställda skickades dessa frågor på förhand ut till respondenterna för att ge möjlighet till förberedelse eftersom vissa frågor kunde kräva viss efterforskning.

3.2.4 Kodning

För att lättare kunna hantera materialet som sammanställdes med hjälp av transkriberingar valdes delar som var intressanta för studien ut och infogades i en mall (se bilaga 2 på sida 54). I mallen var teorierna och frågeställningarna grunden som kopplades till avsnitt från intervjuerna. Utifrån mallen sammanställdes sedan det empiriska resultatet av studien. Genom att identifiera återkommande begrepp och områden kunde svar identifieras under flera olika frågeställningar och infogas i mallen.

3.2.5 Avgränsningar

Studien är begränsad till mindre svenska företag. Mindre företag är företag som enligt ÅRL (SFS 1995:1554, kap. 1 § 3 p 4) uppfyller högst ett av följande kriterier.

- Fler än 50 anställda i medeltal
- Mer än 40 miljoner kronor i balansomsättning
- Mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning

3.2.6 Bedömning av empiri

I samband med intervjuerna gavs respondenterna möjlighet till att ta del av en sammanställning av intervjun i efterhand för att validera innehållet. En av revisorerna önskade att ta del av sammanställningen av intervjun och återkopplade med vissa förtydliganden och justeringar. Enligt Denscombe (2016) är respondentvalidering en process där en respondent får ta del av intervjun i efterhand. En sådan validering av materialet kan försäkra forskaren om att materialet som samlats in är tillförlitligt (Denscombe, 2016). I den genomförda studien var det endast en respondent som önskade att ta del av materialet vilket kan ha haft påverkan på trovärdigheten. Respondenterna var eniga i ett flertal frågeställningar vilket ändå kan tyda på att informationen är trovärdig. För att skapa tillförlitlighet till kvalitativ forskning krävs det enligt Denscombe (2016) att forskningsprocessen återges på ett sådant vis att den kan replikeras (Denscombe,

2016). Studiens genomförande har sammanställts i detta metodavsnitt efter bästa förmåga för att göra studien så replikerbar som möjligt. Eftersom studien endast genomförts på tre respondenter kan generaliserbarheten av studiens resultat ifrågasättas men det faktum att respondenterna svara lika på flera frågor stärks ändå resultatets generaliserbarhet. Enligt Bryman och Bell (2017) kan kvalitativ forskning vara svårt att generalisera. Att respondenterna anonymiserades var ett medvetet val som eventuellt kan ha bidragit till att respondenterna uttryckte sig mer fritt. Graden av anonymitetens påverkan på empirin kan diskuteras i och med att studien inte rör något vidare känsligt ämne.

3.2.7 Reflektion över metodval

För att genomföra studien användes en kvalitativ metod som fick sitt uttryck i en semistrukturerad intervjuform. Tidigare i metodavsnittet har fördelar med vald metod presenterats men det finns även nackdelar. Enligt Bryman och Bell (2017) finns det vissa risker med kvalitativa studier. När ett begränsat urval studeras är det svårt att generalisera de resultat som studien ger när en kvalitativ ansats ligger till grund för studien (Bryman & Bell, 2017). En annan risk med kvalitativ data är huruvida det går att säkerställa forskarens objektivitet. En tredje nackdel med kvalitativ forskning är att genomförandet kan vara tidskrävande (Denscombe, 2016).

I den genomförda studien turades författarna om att genomföra intervjuerna vilket kan ha påverkat objektiviteten. Det faktum att författarna till den genomförda studien turades om kan ha påverkat hur frågorna ställdes. Eftersom en semistrukturerad intervjumetod användes finns en risk att frågorna framfördes på olika vis och att vissa respondenter fick mer följdfrågor än andra vilket i sin tur kan ha påverkat resultatet. Studien genomfördes på ett begränsat urval bestående av tre intervjuer vilket gör att det blir svårt att generalisera studiens resultat.

Den kvantitativa forskningsansatsen hade kunnat ge ett mer generaliserbart resultat eftersom större mängder data på ett mindre tidskrävande vis hade kunnat sammanställas. Dock hade en kvantitativ metod inte gett den djupgående förståelse för forskningsfrågan som den kvalitativa metoden genererar. Det finns enligt Denscombe (2016) både för- och nackdelar med den intervjumetod som valdes ut för studien. Det finns en problematik med validitet av det empiriska materialet när det kommer till intervjuer. Respondenterna säger en sak men forskaren kan inte vara säker på att det motsvarar verkligheten. Den semistrukturerade intervjuformen ger utrymme för forskaren att påverka utfallet av intervjun. Forskarens påverkan kan ha en effekt på tillförlitligheten av det empiriska materialet som genereras av intervjuerna. Den person som

intervjuas kan vid semistrukturerade intervjuer vara avgörande för vilken information som genereras. En positiv egenskap hos de semistrukturerade intervjuerna är att forskaren kan påverka intervjuens riktning för att få svar på de frågor som ställs (Denscombe, 2016). Det finns kritik mot den kvalitativa forskningsmetoden eftersom det är en metod som till skillnad från den kvantitativa metoden är svår att replikera. Det finns även kritik mot kvalitativ forskning när det kommer till hur forskarens egenintresse kan påverka resultatet av en kvalitativ studie. Forskare inom det kvantitativa fältet menar att riskerna för forskarens egen påverkan är mindre inom deras fält (Bryman & Bell, 2017). En risk med intervjuerna är att de spelats in vilket enligt Denscombe (2016) kan hämma respondenten i vilka svar som respondenten ger.

Det går inte att säga huruvida respondenterna svarat annorlunda om dem inte hade spelats in men det kan ha påverkat hur respondenterna valde att uttrycka sig i den genomförda studien. Om intervjuerna inte hade spelats in hade kanske respondenterna svarat annorlunda men det hade blivit svårt att bearbeta och sammanställa empirin utan möjlighet till transkribering. Transkriberingen var en förutsättning för att kunna göra goda jämförelse. Om inte transkriberingar hade genomförts så hade egna tolkningar troligtvis fått ett större utrymme i analysarbetet och sammanställningen av empirin. Eftersom ett bekvämlighetsurval användes när respondenterna för studien valdes ut kan det även ha påverkat resultatet av studien. Om fler respondenter deltagit inom större variation av byråttillhörighet hade kanske resultatet blivit ett annat. Nackdelen som Denscombe (2016) tar upp med att kvalitativ forskning är tidskrävande kan kopplas till den genomförda studien kring begränsningen av respondenter. Den genomförda studien hade kunnat omfatta något fler respondenter för att ge ett mer generaliserbart resultat men inte i samma utsträckning som en kvantitativ studie med tanke på den tidsbegränsning som fanns vid genomförandet.

4. Empiri

I kommande kapitel kommer inledningsvis en kort presentation av de revisorer som intervjuats i den genomförda studien. Efter presentationen av revisorerna kommer en genomgång av empirin att presenteras. Respondenterna benämns som revisor A, revisor B samt revisor C för att vidhålla deras anonymitet samt för att kunna åtskilja revisorernas svar.

4.1 Kort beskrivning av respondenterna

Revisor A är en man med sju års erfarenhet inom branschen och som sedan en tid tillbaka är auktoriserad revisor. Revisor A arbetar på en större revisionsfirma. Han arbetar inte aktivt med företag som frivilligt tillämpar K3 idag eftersom han arbetar med större företag samt inom offentlig sektor.

Revisor B är en man som arbetat inom revisorsyrket i 35 år. Han har drivit egen byrå men är idag anställd på en större revisionsfirma. Han uppger under intervjun att han aktivt arbetar med företag som frivilligt valt att tillämpa K3 framför K2.

Revisor C är en man med 32 års erfarenhet och som främst jobbar med små och medelstora ägarledda företag. Revisor C fick sin auktorisation år 1994 och är anställd på en större revisionsbyrå. Han arbetar inte aktivt med företag som frivilligt tillämpar K3 i dagsläget.

4.2 Väsentliga skillnader

Revisor A påpekar att K2 är ett förenklingsregelverk för mindre företag. K2 är ett regelbaserat regelverk till skillnad från K3 som är principbaserat. Revisor A nämner att väsentliga skillnader finns såväl i utformningen av årsredovisningen som i redovisningstekniska frågor. Sett till årsredovisningen tillåter K3 både funktions- och kostnadsslagsindelad resultaträkning och K2 tillåter enbart kostnadsslagsindelad som ett exempel. Det finns fler noter än vad ÅRL kräver i K3 medan K2 enbart har noter enligt ÅRL. Revisor A nämner redovisningstekniska skillnader som exempelvis hanteringen av uppskjuten skatt och att K2 innehåller en hel del förenklingsregler till skillnader från K3. Revisor B resonerar kring att de mest väsentliga skillnaderna ligger i värderingsprinciperna i fastighetsbolag där komponentavskrivningar kan genomföras. Han omnämner K2 regelverket som ett "skall regelverk" vilket betyder att K2 är ett regelbaserat regelverk som talar om vad som ska finnas med. Detta innebär också enligt revisor B att det blir lättare för en revisor att granska årsredovisning som upprättats enligt K2. Revisor C menar att den mest generella skillnaden är det faktum att K2 är regelbaserat medan

K3 är principbaserat. Han tillägger också att det är fastigheter som skiljer sig mest mellan K2 och K3. Det faktum att företagen får göra komponentavskrivningar på sina fastigheter i K3 kan ha stor påverkan på ett företags resultat.

4.3 Intressenter

Revisor A menar att ju större ett företag är desto fler intressenter finns det som kan vara intresserade av en mer detaljerad redovisning. Å andra sidan poängterar han att i små företag där det inte finns andra intressenter än ägaren själv kan K2 vara lika bra som K3. Han tror generellt att ju fler intressenter ett företag har desto större blir viljan att övergå till K3. Han tar vidare upp företag som ska förberedas för en framtida försäljning som ett exempel:

Jag är övertygad om att ska man förbereda sitt bolag för att säljas så kan säkert val av regelverk diskuteras om man har en långsiktig plan innan en försäljning av sitt bolag sker.

Revisor B uppger att intressenterna inte är en stor fråga för företagen. Det är endast de företag som i framtiden tänker sälja sitt företag för att det lättare ska kunna värderas av potentiella köpare som väljer K3 frivilligt. Han säger också:

Jag ser inga franchiseföretag eller någonting där man ställer krav på att någon ska ha K2 eller K3 för att det ska vara jämförbart.

Revisor B ger också en historisk tillbakablick från när K3 kom och menar att hans förväntningar var att fler företag skulle välja K3 för att tillfredsställa sina intressenter och ge ut mer information. Han säger ”vi är yrkesskadade och tror att årsredovisningen är det största som de producerar och levererar ut”. Han pekar främst på de större företagen och att reaktionen från dessa i stället för att tillämpa K3 var att företagen ville göra det som var enklast. När det kommer till revisor C tar han upp att det finns företagare som är mer intresserade av att jämföra sig med konkurrenter än andra. Han nämner det faktum att det inte är säkert att ett företags intressenter är medvetna om skillnaden mellan regelverken. Samtidigt berättar han att det säkert finns intressenter som är mer insatta i regelverken. Han avslutar med att påpeka att vissa företag kan generera nästan samma siffror oavsett val av regelverk medan det i andra företag kan ha en stor påverkan på siffrorna.

4.4 Beslutsfattande och kompetens

När det kommer till beslutsfattande menar revisor A att beroende på hur insatta ägarna är kan vara en revisor, ekonomisk rådgivare eller redovisningskonsult som kommer med förslaget om en övergång från K2 till K3. Men själva beslutet om att byta regelverk är företagets. Revisor B menar att det i huvudsak är ägarna och styrelsen som fattar beslut om att tillämpa ett visst regelverk så länge företaget inte är tvingat att gå över till K3. Han tillägger att revisorn kan ge förslag på att gå över till K3 men så länge företaget inte måste det för att leva upp till de krav som ställs kommer valet ligga hos ägarna och styrelse. Revisor C:s svar liknar föregående revisors svar med att det är ägarna och styrelsen som fattar det huvudsakliga beslutet om att tillämpa K3 frivilligt.

Revisor A påpekar att “redovisningskompetensen oavsett K2 eller K3 kräver en hög nivå” det vill säga att välja K2 i stället för K3 innebär inte att den som upprättar redovisningen inte behöver besitta redovisningskompetens. Han tar också upp det faktum att den mänskliga faktorn påverkar när det kommer till hur intresserade företagen är av att ta del av de nyheter som presenteras inom regelverken. Revisor B påpekar att även den kompetenta företagaren väljer K2 ifall det inte finns någon vinning med K3 eftersom det i första hand är priset som avgör. Revisor B tar ett exempel:

Det är inte så att de köper en bil som är jättefin utan den ska bara rulla och leverera det som den ska leverera och inget mer.

Revisor C berättar något liknande som revisor B och menar att det är nyttan med en övergång och priset som avgör. Han tillägger att företagen är medvetna om sina kostnader. Företagen vill gärna att revisorn identifierar onödiga kostnader hos företagen vilket är viktigare för dem än att ge ut mer information än vad lagen kräver.

4.5 Fördelning och förekomst

Revisor A är osäker kring hur fördelningen mellan K2 och K3 ser ut bland kunderna på byrån han arbetar. Han säger att byrån har många företag inom både K2 och K3 medan han själv mest arbetar med K3-bolag. Revisor B i sin tur uppger att näringslivet består till 80 procent av företag med 5–15 anställda. De flesta av byråns kunder tillhör denna kategori. Han uppger att i byrån där han arbetar finns det kunder i K2 till uppskattningsvis 90 procent medan 10 procent tillämpar K3. Revisor C berättar att hans kunder består till 95 procent av K2-bolag. På byrån han arbetar är ca 80–85 procent av bolagen K2-bolag.

Revisor A berättar att han fått frågan från kunder om det vore lämpligt att gå över till K3 som utan efterforskning tagit upp ämnet. Men annars menar han att en övergång sker när företag börjar närma sig gränsvärdena för att betraktas som ett större företag. Han säger att företag som funderar på att frivilligt gå över till K3 behöver överväga alla styrkor och svagheter med en sådan övergång. Revisor B menar att företag som står inför en framtida exit i vissa fall väljer K3 för att synliggöra mer information för potentiella köpare. Fastighetsbolag är mer benägna än andra företag att välja K3 för att skydda det egna kapitalet. Revisor B menar att vad gäller fastighetsbolag med ett begränsat eget kapital kan reparationer i K2 ”snabbt göra hål” i det egna kapitalet. Om det egna kapitalet är begränsat blir det en självklarhet att dessa fastighetsbolag måste redovisa enligt K3 för att inte hamna i en kontrollbalanssituation. Detta gäller även företag som äger fastigheten där deras verksamhet bedrivs och där reparationer på fastigheten kan påverka det egna kapitalet. Revisor C menar att tillväxtbolag kan välja K3 inledningsvis om deras ambition är att växa och därmed komma in i rätt regelverk från start. Revisor C säger att revisorer kan försöka få in tillväxtbolag i K3 från start för att slippa en övergång i framtiden samt för att företaget ska kunna jämföra sina siffror på ett bra sätt mellan åren.

Revisor B berättar att företag som inte har någon anledning att tillämpa K3 kommer inte göra det frivilligt. Han säger också att företag som har haft förluster kan aktivera uppskjuten skatt som en tillgång vilket kan vara en drivande faktor till att välja K3. Han tar ytterligare upp viljan att aktivera immateriella tillgångar som en drivande faktor bakom att välja K3. Revisor C menar att en frivillig övergång till K3 sker i de fall som det har stor påverkan på företagets resultat och där företaget kan aktivera kostnader och på så vis minska risken att förbruka det egna kapitalet. Han tar upp företag som sysslar med forskning och utveckling samt företag med egenupparbetade tillgångar som exempel där det skulle kunna förekomma frivillig tillämpning av K3.

Revisor A lyfter fram fastighetsbranschen som en bransch där han själv stött på att företag väljer K3 i stället för K2. Han menar att det förekommer inom bostadsrättsföreningar och andra typer av fastighetsbolag. Detta val sker bland annat på grund av möjligheten tillkomponentavskrivning i K3 men kan även bero på andra faktorer som varierar från fall till fall. Revisor B berättar att motiven till att företag väljer K3 kan vara för att skydda det egna kapitalet och nämner fastighetsbolag som exempel. Fastighetsbolag med ett mindre omfattande eget kapital som gör att reparationer i K2 kan påverka det egna kapitalet. Det samma kan uppstå i företag som äger fastigheten där företaget bedriver sin verksamhet. I dessa företag kan

reparationskostnader med fördel aktiveras vid redovisning i K3. Han berättar vidare att årsredovisningen kan vara ett viktigt säljargument för att “verkligen vara bäst i klassen och göra analyser av sina marknadskollegor”. Han menar att företag som vill visa sig starka och planerar för framtida tillväxt kan ha nytta av att vara i K3 från början. Han tillägger också att det är personligheter som styr. När det kommer till Revisor C tar även han upp fastighetsbolag och pekar på de lite större fastighetsbolagen som inte är stora nog för att det ska bli tvingande att gå över till K3. Detta sker om fastighetsbolagen har stora kostnader för reparationer och för att kunna jämföra sig med andra fastighetsbolag som tillämpar K3. I övrigt påpekar revisor C att vissa företagare är intresserade av hur det går för sina konkurrenter medan företag som inte upplever samma konkurrenssituation inte är lika intresserade.

Revisor B tillägger att nystartade företag inom bland annat media- och IT branschen tenderar att redovisa enligt K3. Oftast är ägarna i dessa företag väldigt pålästa om K2 och K3 och lockas av att välja K3 för att vara “bäst i klassen”. Ägarna är duktiga på att granska sina konkurrenters årsredovisningar för att jämföra och reflektera. Han påpekar också att det är kostsam att gå över till K3 samt att det kräver mycket arbete vilket får många företagare att backa och stanna kvar i K2. I dessa fall går inte företag över till K3 frivilligt utan gör det när företaget blir skyldig till att göra det på grund av gränsvärdarna. Revisor B säger också att det inte blir en kostnad för de företag som från början tillämpar K3 och att dessa företag kommer in i rätt regelverk från början.

4.6 Att följa eller inte följa branschen

Revisor A menar att det säkert kan finnas fall där kontexten som ett företag befinner sig i kan påverka ett företag att frivilligt välja K3. Han tillägger att företag som inte har en förväntad snabb tillväxt troligtvis väljer ett enklare regelverk såsom K2 inledningsvis. Revisor B berättar att det oftast är fastighetsbolag som påverkas av sin omgivning. Revisor C uppger i sin tur att kontexten påverkar och att det handlar om möjligheten till jämförelser med andra företag. Han menar även att när kunder frågar om jämförelse av sin verksamhet med andras är det bara årsredovisningen som finns att tillgå.

Revisor A har inte upplevt diskussionen kring hur företag efterliknar andra framgångsrika företag inom samma verksamhetsområde. Men han kan tänka sig att företag väntar in hur andra företag inom samma område redovisar specifika händelser om företaget själva är osäkra. Exempel på när det råder osäkerhet är när det kommit något nytt som saknar praxis. Revisor B

säger att det inte är en fråga för företagen hur andra framgångsrika företag redovisar. ”Skulle jag fråga 90 procent av näringslivet vet de knappt själva om det är K2 eller K3 de har”. Han tillägger att det finns en lite grupp av företagare som frivilligt väljer K3 men att företagen inte får någon klapp på axeln för att de väljer ett mer avancerat regelverk. Revisor C menar att det inte alltid är bra att titta på hur andra företag gör. Vid uppstart av ett företag har företagaren i regel en affärsidé och har redan gjort en undersökning av marknaden. Revisor C tillägger:

De bästa företagen är oftast de som har varit anställda inom lite olika branscher och som har byggt upp en stor erfarenhet själva som sen inser att det här kan vi göra mycket bättre själva.

När det kommer till företag som går emot vad som anses som standard inom branschen menar revisor A att när ett företag avviker kan det bero på många faktorer och att företaget av någon anledning passar bättre i ett annat regelverk än vad branschen generellt tillämpar. Revisor B berättar att bostadsrättsföreningar är en bransch som går emot vad som anses som standard. Han berättar att redan när K2 och K3 kom förekom det diskussioner kring hur bostadsrättsföreningar skulle kunna redovisa i K2 eftersom det krävdes mycket information. Det resulterade i att bostadsrättsföreningarna utvecklade en egen ”falang” som inte följer regelverket fullt ut. Men revisor B tillägger att det är ingen som bryr sig om detta avsteg eftersom det ger en bra information till läsaren. Han berättar också att det finns kunder som inte vill redovisa information som är tvingande i K2 och tar upp skyldigheten att motivera en omsättningsförändring i K2 som ett exempel. Revisor C menar att det inte är omöjligt att företag går emot branschen och att det skulle kunna skapa funderingar hos konkurrenter kring varför företaget gör annorlunda. Han påpekar att alla företag är olika precis som med oss människor och att företag ibland väljer att gå sin egen väg. Att våga gå sin egen väg är något han tar upp som en styrka. Vissa företag vågar inte gå sin egen väg och känner sig mer bekväma med det som redan är beprövat. Han tar upp stora företag såsom Facebook, Spotify och Tesla som exempel på företag som gått sin egen väg.

4.7 Egenintresse, skatteeffekter och skuldsättningsgrad

När det kommer till egenintressets påverkan på val av regelverk inom ett företag säger Revisor A att ”har företaget som primärt intresse att generera samt maximera vinst kommer val av regelverk vara en punkt att diskutera och se på effekter”. Revisor A tror även att företagets kunskap kan påverkas av om det finns en extern rådgivare till företaget eller om företaget är revisionspliktigt. ”Inte säkert man i företaget har kunskapen kring vilka effekter val av

regelverk har annars”. Revisor B tror inte att egenintresset i företagen avgör vid valet av regelverk. Han säger att resultatet blir det samma oavsett regelverk och att det endast uppstå en skillnad de år som övergången sker. Revisor B menar att det endast är en del av resultatet som flyttas fram eller tillbaka i tiden vid övergången. Revisor C säger att det vore farligt om företag skulle välja regelverk utifrån att det fanns möjlighet att tjäna mer pengar i det ena än det andra. Han påpekar att ett företag inte kan tjäna mer pengar genom att byta regelverk eftersom det handlar om pengar som kommer in och går ut ur företaget. Revisor C ger ett intressant exempel från sitt yrkesliv där han belyser revisorns roll att upplysa företagets ägare om företeelser som missgynnar företaget. Han säger:

För jag råkade ut för det på ett bilföretag för ett herrans många år sedan. Företaget hade ett bonussystem där som var fantastiskt bra för de anställda. Men det var ju bara det att det var inte alls lika bra för bolaget. Bolaget förlorade på det här men det var väldigt enkla pengar för de anställda att tjäna.

Revisor C menar samtidigt att det kan vara ett viktigt vägval för ägarna på det viset att om de kan öka det egna kapitalet skulle det också kunna finnas större utdelningsmöjligheter i företaget.

Revisor A ser skatteeffekterna som en aspekt som en företagare har i åtanke vid utvärderingen av huruvida K3 skulle vara ett bättre alternativ än K2. Han nämner uppskjuten skatt och temporära skillnader som exempel som vägs in i en samlad bedömning vid val av regelverk. Revisor A tillägger att han själv inte upplevt frågeställningen eller att skatteeffekterna varit det avgörande vid valet av regelverk. Revisor A säger också att det kan finnas företag som inte vill lämna K2 och gå över till K3 på grund av att effekterna för företaget skulle bli för stora. Revisor B berättar att skatteeffekterna har stor påverkan i framför allt företag som har fastigheter just med möjligheten till komponentavskrivning i stället för direktavskrivning av sina kostnader. Vid frågan om hur ett företag påverkas av kontexten det befinner sig i säger han att ett fastighetsbolag med ett starkt eget kapital kan få skattefördelar av att ligga i K2 eftersom direktavskrivningar kan genomföras. Revisor B tar även upp företag som haft förlustår och som vill aktivera uppskjuten skatt som en tillgång när det kommer till tillfällena som kan påverka valet av regelverk. När det kommer till revisor C tror han inte att det är skatteeffekterna som har det yttersta avgörandet när ett företag väljer mellan K2 och K3. Däremot påpekar han det faktum att alla som driver företag vill tjäna pengar och vill inte betala mer skatt än vad som krävs.

Revisor A framför att när det kommer till hur skuldsättningsgraden kan påverka valet av regelverk har han inte arbetat aktivt med den frågan men han tror att nyckeltalet kan ha en påverkan på valet av regelverk. Revisor A kan tänka sig att intressenter som exempelvis banker kan ha ett intresse i skuldsättningsgraden vid vissa typer av förhandlingar. Revisor C menar att skuldsättningsgraden hänger ihop med ett företags behov av att skydda det egna kapitalet om ett företag befinner sig på gränsen. I övrigt menar han att regelverket inte ska styra och att företag måste vara kritiska i hur deras verksamhet egentligen går och inte redovisa utifrån att ge sken av en bättre bild än verkligheten.

4.8 Påverkan på rättvisande bild

Vid diskussion om huruvida K3 ger en mer rättvisande bild än K2 instämmer revisor A. Han påpekar samtidigt att i många mindre företag är det inte säkert att skillnaden mellan en redovisning enligt K2 respektive K3 blir så stor mer än att det framkommer mer information i en årsredovisning enligt K3. Han tar upp fastighetsbranschen som ett exempel där den rättvisande bilden kan bli bättre vid en övergång till K3. Revisor B tycker inte det finns någon stor skillnad i den rättvisande bilden för en läsare av årsredovisningen som är insatt i K2 och K3. Däremot påpekar han att fastighetsbolag som tillämpar komponentavskrivningar i K3 genererar en mer rättvisande bild. Rent generellt säger han att den rättvisande bilden mellan K2 och K3 inte är en stor fråga eftersom företag som tillämpar K2 i not ska redovisa sådan information som inte är rättvisande. Precis som Revisor A och revisor B tar Revisor C upp fastighetsbolag som ett exempel där den rättvisande bilden kan bli bättre vid en övergång till K3. Han ger ett exempel där han menar att om en fastighet repareras för fem miljoner bör värdet på fastigheten vara högre efter reparationen än innan. Vilket det blir i K3 där reparation redovisas som en tillgång medan det i K2 blir en kostnad för företaget.

4.9 Borde fler företag välja K3 framför K2?

Revisor A upplever det som en svår fråga där svaret skiljer sig från fall till fall och påpekar att om alla skulle gå över till K3 och inte besitter den kompetens som krävs skulle det kunna leda till mer fel om företagen inte väljer att ta hjälp med sin redovisningen. Han menar att det krävs en överskådlig utvärdering av för- och nackdelar innan ett sådant beslut tas. Revisor A menar också att K2 många gånger är lättare att läsa sig till än K3. Revisor B tycker i sin tur inte att fler företag borde välja K3 framför K2. Han anser att K2 är ett bra regelverk eftersom det är förenklat. Revisor C tycker inte heller att fler företag borde välja K3 men att de tidigare

regelverket gav mer upplysningar än vad K2 gör idag. Han menar att K2 ibland ger för få upplysningar. Tidigare fick läsaren av årsredovisningen information om lönen som togs ut av ägaren och styrelsen vilket inte framgår i K2. Detta gör i sin tur att en läsare av årsredovisningen inte vet om ägaren och styrelsen tar ut en marknadsmässig lön. Om ägare och styrelse avstår en marknadsmässig lön påverkar det i sin tur resultatet i företaget. Revisor C menar också att det kanske ser bättre ut i redovisningen än vad det är i verkligheten om en ägare inte tar ut en marknadsmässig lön. Han tycker att regelverket var bättre innan K2 och K3 kom och menar att K2 innehåller för lite information medan K3 innehåller mycket information.

5. Analys

I kommande kapitel presenteras en analys där resultatet av den genomförda studien kopplas till forskning och litteratur som legat till grund för studien. Analysen är indelad efter teman och följer samma struktur som empirikapitlet.

5.1 Väsentliga skillnader

Det finns en generell uppfattning om att redovisning enligt K2 ger användaren begränsade valmöjligheter (Bokföringsnämnden, 2020 a). K3-regelverket är principbaserat medan K2 bygger på regler (Hellman m.fl., 2019). Revisorerna tar upp väsentliga skillnader såsom det faktum att K2 är mer förenklat än K3. Utöver denna generella skillnad tar revisorerna upp redovisningen av fastigheter, pågående arbeten, periodiseringar, utformning av balans- och resultaträkning samt uppskjuten skatt som specifika skillnader. Det faktum att K3 innehåller fler noter än K2 framkommer också av intervjuerna. Redovisning av fastigheter lyfts under intervjuerna som den mest väsentliga skillnaden. Revisorernas uppfattningar kring de mest väsentliga skillnaderna mellan regelverken stämmer därmed överens med den information som legat till grund för studien och som synliggörs i Tabell 1 (se sida 17) över väsentliga skillnader.

5.2 Intressenter

Två av de revisor som intervjuades tog upp potentiell framtida försäljning som motiv till att tillämpa K3 i stället för K2 utifrån perspektivet att vilja upplysa potentiella köpare på bästa möjliga vis. Enligt Clarkson (1995) har intressenter olika påverkan på ett företag i förhållande till i vilken grad företag är beroende av dessa (Clarkson, 1995). En intressent som revisorerna belyser är konkurrenter. När det gäller konkurrenter går revisorernas åsikter isär. En av revisorerna pekar på viljan att jämföra sig med andra medan en annan revisorer menar att det inte finns en sådan koppling vid valet av regelverk. En av revisorerna framför att det finns små företag där det inte finns många intressenter och där valet inte spelar någon roll. Samma revisor tror att intressenternas betydelse vid val av regelverk hänger samman med ett företags storlek. Sammanfattningsvis är revisorerna eniga i det faktum att intressenterna inte har en stor påverkan vid valet mellan K2 och K3. Hellman m.fl. (2019) menar att intressenterna har en större påverkan i ett större företag och nämner framtida investerare i ett företag som en viktig intressent (Hellman m.fl., 2019). Utöver framtida investerare visar inte den genomförda studien

att någon annan av de intressenter som intressentteorin och intressentmodellen (se figur 2 på sida 20) tar upp skulle påverka företag mer än någon annan intressent.

Av den genomförda studien framkom det att intressenternas påverkan på valet av redovisningsmetod inte hade samma påverkan som studien av Bowen m.fl. (1995) visar. Bowen m.fl. (1995) menar att ett företag anpassar sina redovisningsmetoder efter de intressenter som företaget syftar till att tillfredsställa. Företag är mer benägna att tillämpa inkomsthöjande redovisningsval om det finns ett behov av att tillfredsställa sina intressenter (Bowen m.fl., 1995). Resultat av den genomförda studien blir att främst företag som planerar för framtida försäljning redovisar med hänsyn till sina intressenter.

5.3 Fördelning och förekomst

Revisorerna får i den genomförda studien berätta hur fördelningen ser ut bland deras kunder vad gäller K2 och K3. Två av revisorerna svarar likande och uppskattar att ungefär 90 procent respektive 80–85 procent av byråernas kunder tillämpar K2 och den tredje revisorn är osäker men säger att det förekommer många företag i båda regelverken. Enligt statistik från Tillväxtverket är 96 % av de svenska företagen små företag (Tillväxtverket, 2021). Av den genomförda studien framkommer några specifika fall där företag främst frivilligt överväger K3. Dessa är förväntad framtida tillväxt, fastighetsbolag, företag med immateriella tillgångar, företag som önskar aktivera uppskjuten skatt, företag med forskning och utveckling samt företag som står inför en framtida försäljning. Anledningar till detta förklaras i olika utsträckning av revisorerna med att fastighetsbolag genom komponentavskrivningar kan skydda det egna kapitalet. Några av dessa företags typer identifieras som skillnader i denna studie (se tabell 1 på sida 17). Företag som står inför en framtida försäljning kan enligt revisorerna attrahera kunder med mer information i K3. Enligt Deegan och Unerman (2011) förklarar den tvingande isomorfismen att företag redovisar på ett sätt som tillfredsställer intressenter som företaget är beroende av (Deegan & Unerman, 2011). Företag som står inför en förväntad tillväxt väljer enligt revisorerna K3 för att ligga i rätt regelverk från start samt att jämförelsen över åren blir bättre i ett och samma regelverk. En revisor tog upp att nystartade IT- och mediabolag är en bransch som mer och mer går över till att tillämpa K3 frivilligt för att vara "bäst i klassen". Dessa företag är enligt revisorn pålästa och jämför sig med sina konkurrenter. DiMaggio och Powell (1983) förklarar med hjälp av den härmande isomorfismen hur företag med en hög ambitionsnivå härmar efter andra företag som anses vara framgångsrika.

I övrigt sker övergången till K3 enligt en revisor när företag närmar sig gränsvärdet för att få stanna i K2. Redovisningsspecialisten Törning menar att det kan vara på det viset att företag styrs av gränsvärdena i stället för vilket regelverk som är bäst anpassat för deras verksamhet (Halling, 2019). Några av branscherna som revisorerna nämner har även identifierats i en tidigare studentuppsats. Tillväxtbolag, företag med forskning och utveckling samt fastighetsbolag tas upp av Zhubi och Zhubi (2016) som anledningar till att frivilligt välja K3 (Zhubi & Zhubi, 2016). Revisorerna menar att det är inga företag som tillämpar K3 frivilligt utan anledning. En revisor berättar att det sker om det framför allt har stora effekter på resultatet.

5.4 Beslutsfattande och kompetens

Revisorerna i studien är alla överens om att beslutet att frivilligt tillämpa K3 ligger hos företagen och några lyfter fram ägarna och styrelsen. Revisorerna menar att det kan vara en extern part som påpekar att ett byte till K3 vore lämpligt eller att gränsvärdena närmar sig men att beslut inte fattas av dessa. När det kommer till kopplingen mellan företagarnas redovisningskompetens och val av regelverk har revisorerna något skilda åsikter.

Två av revisorerna har en liknande uppfattning när det kommer till kompetensens påverkan på valet av regelverk. Revisorerna menar att det är en prisfråga och om nyttan med ett mer avancerat regelverk saknas kommer motiven till att frivilligt välja K3 också att saknas oberoende grad av kompetens. Den tredje revisorn går inte in på prisfrågan men menar att även K2 kräver god redovisningskompetens och att företagarens intresse kan ha en avgörande roll. Enligt PWC företagsblogg (2016) är K3 mer krävande vad gäller kompetens och kan därmed bli en prisfråga (företagarbloggen 2016). Bennett m.fl. (2006) tar upp det faktum att principbaserad redovisning kräver mer omfattande kompetens (Bennett m.fl., 2006). Av den genomförda studien att utläsa är dock båda regelverken kompetenskrävande och prisfrågan är det som avgör om inga fördelar med K3 kan påvisas. Att spara pengar är ofta viktigare för företag än att presentera information som inte krävs av lagen enligt en av revisorerna.

5.5 Att följa eller inte följa branschen

Revisorerna ger ett exempel på att fastighetsbranschen är en typisk bransch där företag tenderar att efterlikna varandra. DiMaggio och Powell (1983) menar att väletablerade verksamhetsområden tendera att efterlikna varandra samt påverkas av sina konkurrenter (DiMaggio & Powell, 1983). Deegan och Unerman (2011) förklarar att branscher som

efterliknar varandra gör det av legitimitetsskäl. När företag efterliknar varandra på grund av normgivningens omnämnas detta som normativ isomorfism inom den institutionella teorin (Deegan & Unerman, 2011).

En bransch som går emot vad andra fastighetsbolag gör är enligt en av revisorerna bostadsrättsföreningar. Bostadsrättsföreningar som redovisar enligt K2 har enligt revisorn utvecklat en egen ”falang” i sin redovisning för att kunna synliggöra mer information än vad K2 regelverket kräver. Deegan och Unerman (2011) förklarar att *decoupling* är en gren inom institutionell teori som förklarar varför företag inte följer branschen. Deegan och Unerman (2011) menar att anledningar till detta kan vara att ge en förskönad bild av verkligheten (Deegan & Unerman, 2011).

I den genomförda studien framkom tankar från en av revisorerna kring att företag kan komma att härma efter andra när det finns osäkerhet kring nya företeelser där det saknas praxis men att det kan finnas många olika anledningar till att företag avviker från standarden inom branschen. Enligt DiMaggio och Powell (1983) uppkommer den härmande isomorfismen när det råder osäkerhet inom ett företag (DiMaggio & Powell, 1983). En revisor menar det är en ickefråga huruvida företag härmar efter varandra medan en annan revisor slår ett slag för att gå sin egen väg och att många företag har blivit framgångsrika tack vare detta.

5.6 Egenintresse, skatteeffekter och skuldsättningsgrad

Egenintresse såsom minskade skatteeffekter och viljan till bonusmaximering kan ha inflytande över ett företags val av redovisningsmetod (Fields m.fl., 2001). Vad gäller egenintresse tror en av revisorerna att det finns ett klart samband mellan detta och valet av regelverk där det är en del i den övergripande bedömningen. En revisor påpekar att ett större eget kapital kan öka utdelningsutrymmet för ägarna. Samma revisor påpekar att det handlar om pengar in och ut och att det vore farligt om företag valde regelverk utifrån att kunna tjäna mer pengar. I ett exempel tar revisorn upp ett företag där de anställda tjänar på företaget bonussystem men som var en ren förlust för företaget. Sundvik (2018) menar att egenintresset kan få större utlopp vid principbaserad redovisning och påverka vilken information som når företagets intressenter. Detta eftersom den principbaserade redovisningen ger utrymme till eget omdöme i samband med värdering av redovisningsposter (Sundvik, 2018). Den tredje revisorn menar på att egenintresset inte påverkar valet av regelverk eftersom det endast sker en påverkan på resultatet det är ett företag byter regelverk.

Revisorerna menar att skatteeffekterna är viktiga för företagen vid valet av regelverk och samtliga nämner möjligheten till att bokföra en uppskjuten skatt i K3. En av revisorerna tar upp det faktum att det kan vara en skattefördel för fastighetsbolag att tillämpa K2 eftersom regelverket tillåter direktavskrivningar. En revisor berättar också att det kan finnas företag som inte vill lämna K2 på grund av att skatteeffekterna blir för stora för företaget. Samtidigt som skatteeffekterna är viktiga för företagen är det enligt revisorerna oklart om det har en avgörande effekt i valet av regelverk.

Enligt Beatty och Weber (2003) kan det finnas incitament för ett företag att välja redovisningsmetoder som ökar intäkterna för att på så vis genom en högre kreditvärdighet också möjliggöra för lägre räntekostnader (Beatty & Weber, 2003). När det kommer till skuldsättningsgrad tror en av revisorerna att det kan vara ett viktigt nyckeltal vid vissa förhandlingar med banker. En av revisorerna påpekar att skuldsättningsgraden hänger samman med ett företags vilja att skydda det egna kapitalet, men att det inte bör ha en avgörande roll vid valet av regelverk. Deegan och Unerman (2011) menar att enligt PAT väljer chefer den redovisningsmetod som gynnar deras egen förmögenhet (Deegan & Unerman, 2011). Enligt PAT har även skuldsättningsgraden en påverkan på redovisningsval ur den aspekt att företag genom att öka redovisade intäkter kan ge bättre förhandlingsutrymme samt kreditvärdighet hos banker (Deegan & Unerman, 2011) Yrjö Collin m.fl. (2009) menar att forskningen kring skuldsättningsgradens påverkan är bristfällig (Yrjö Collin m.fl., 2009).

5.7 Påverkan på rättvisande bild

Enligt Sundvik (2018) ger den principbaserade redovisningen en mer rättvisande bild av ett företags finansiella ställning än vad regelbaserad redovisning gör (Sundvik, 2018). Enligt Hellman m.fl. (2019) ska årsredovisningen ge en rättvisande bild av företaget för att skydda företagets intressenter (Hellman m.fl., 2019).

När det kommer till den rättvisande bilden råder det delade meningar från revisorerna. Samtliga revisorer är överens om att fastighetsbolag får en mer rättvisande bild av sin verksamhet vid redovisning i K3. Revisorerna menar att det generellt inte går att säga att K3 skulle ge en mer rättvisande bild än K2. Från en revisor påpekas det faktum att det som avviker från den rättvisande bilden i K2 ändå ska uppges i not och därmed bör inte den rättvisande bilden påverkas av vilket regelverk som tillämpas.

5.8 Borde fler företag välja K3 framför K2?

Enligt Törning skulle det kunna vara möjligt att fler företag borde välja K3 ur ett väsentlighetsperspektiv (Halling, 2019). Väsentlighetsprincipen belyser vikten av att presentera information som kan påverka intressenters beslutsfattande (SFS 1995:1554, 2 kap. 3a§ 2st). Revisorerna i den genomförda studien är över lag överens om att fler företag rent generellt inte borde tillämpa K3 och att K2 många gånger är ett väl fungerande regelverk. En aspekt som en av revisorerna lyfter fram är att om inte kompetens finns för att tillämpa K3 kan det ställa till problem i stället för att ge bättre information samt att företag måste överväga både för- och nackdelar. En av revisorerna menar att regelverket som fanns innan K2 var bättre eftersom det gav mer information till läsaren av årsredovisningen.

6. Diskussion och slutsats

Detta avslutande kapitel inleds med en diskussion av studiens resultat för att sedan mynna ut i en slutsats. Kapitlet avslutas sedan med studiens bidrag samt förslag till framtida forskning.

6.1 Diskussion

Generellt visar studien att intressenter inte har någon avgörande roll för ett företags val av regelverk. Företag som planerar för en framtida försäljning tenderar att välja K3 framför K2 för att generera mer information till potentiella köpare. Studien pekar på större företag är mer beroende av sina intressenter vilket skulle kunna vara anledningen till att resultatet inte stämmer överens med intressentteorins uppfattning om intressenternas påverkan på företagets agerande. Trots delade meningar från respondenterna ger studien en uppfattning om att ett företags konkurrenter är viktiga när det kommer till företags vilja att kunna jämföra sig med andra. Vid en studie av valet mellan K3 och IFRS hade eventuellt resultaten av studien blivit mer överensstämmande med intressentteorin.

Branscher som i huvudsak är representerade vid frivillig tillämpning av K3 är IT- och mediabolag, fastighetsbolag, företag med egenupparbetade immateriella tillgångar samt företag som bedriver forskning och utveckling. Nystartade företag som har en förväntad tillväxt som kommer innebära att K3 i framtiden blir tvingande kan av den anledningen välja K3 för att slippa en övergång mellan regelverken. När det kommer till IT- och mediabolag är motiven för dessa att vara bäst i klassen. Fastighetsbolag drivs av att K3 ger möjlighet till komponentavskrivningar medan företag med forskning och utveckling kan aktivera sina utvecklingskostnader i K3. Företag med egenupparbetade immateriella tillgångar får inte aktivera dessa i K2 vilket kan motivera en övergång till K3. Företag kan drivas av möjligheten till att aktivera uppskjuten skatt i K3 samt viljan att skydda det egna kapitalet genom de olika möjligheter som K3 har men som K2 saknar. IT- och mediabolag var en bransch som inte var väntad att identifiera i studiens inledande skede. Att IT- och mediabolag identifierades som en bransch som frivilligt väljer K3 väcker fler tankar kring vilka motiv som ytterligare kan vara drivande för dessa. Varför är just denna bransch mån om att jämföra sig med andra? Kanske skulle det kunna vara på det viset att digitaliseringen haft en påverkan på denna bransch eftersom det blir allt lättare att söka kunskap online.

Den genomförda studien visar att kompetensen i företagen kan ha betydelse precis som Bennett m.fl. (2006) visar men att kostnaden för redovisningen som upprättas är ytterst avgörande.

Företag är mer måna om att tjäna pengar än att ge ut överflödiga information. Det finns ett samband mellan kompetens och kostnad för redovisningen. Om det saknas vinning med att gå över till K3 kommer det vara priset som avgör oavsett kompetens i företaget. Det faktum att det är revisorer som tillfrågats i studien kan ha haft en påverkan på resultatet. Om den som upprättar redovisningen hade tillfrågats hade kanske resultatet blivit annorlunda. Om frågan kring kompetens i stället ställts till företag hade det varit intressant att se om svaret blivit annorlunda eftersom det är där beslutet kring regelverk fattas.

Vad gäller hur företag efterliknar eller inte efterliknar varandra är resultaten av den genomförda studien något spretiga. Bostadsrättsföreningar går ifrån standarden men av motsatt anledning till den som institutionell teori förespråkar. Bostadsrättsföreningarna går sin egen väg enligt en revisor för att kunna ge bättre information till sina intressenter vid tillämpning av K2. Detta väcker tankar kring varför bostadsrättsföreningar i stället för att modifiera K2 inte går över till K3 där mer information kan synliggöras. Att företag efterliknar andra kan inte påvisas av studien mer än att det skulle kunna förekomma i de fall som det råder osäkerhet kring hur ett företag ska redovisa specifika poster där praxis saknas. Att studien fokuserar på mindre företag kan vara en orsak till detta samtidigt som urvalet är ytterst begränsat. Det finns heller inget i studien som pekar på att företag efterliknar varandra av legitimitetsskäl vilket Deegan och Unerman (2011) menar. Utfallet kanske precis som tidigare frågeställningar blivit annorlunda om företagen tillfrågats i studien i stället för revisorer.

Studien som genomförts visar att egenintresset har en påverkan vid val av redovisningsmetod främst när det gäller att skydda det egna kapitalet som i sin tur kan leda till ökade utdelningsmöjligheter. Studien visar på mindre tydliga tendenser till att skuldsättningsgraden skulle påverka valet av regelverk vilket stämmer överens med vad Yrjö Collin (2009) säger. Vad gäller skatteeffekterna visar studien på tendenser till att både K2 och K3 kan ha sina fördelar. Storleken på det egna kapitalet är det som avgör om ett fastighetsbolag väljer K2 eller K3 ur skattesynpunkt. Skatteeffekterna är viktiga för ett företag men inte det som avgör vid valet av regelverk. Det fanns en förväntning kring att egenintresset inom enskilda befattningar skulle vara större i företagen än vad studien visade.

Sundviks (2018) påstående att principbaserade redovisningar ger en mer rättvisande bild av ett företag går inte att påvisa av den genomförda studien. De företag som skulle få en mer rättvisande bild i K3 är främst fastighetsbolag. Rent generellt visar studien inte att företag som redovisar i K3 genererar en mer rättvisande bild. Att fler företag eventuellt borde välja K3 som

Törning antyder är inget som revisorerna i studien upplever. Studien pekar på att K2 är ett fullt tillräckligt regelverk men att regelverket kunde utvecklats och att det var bättre innan K2 kom. Inför studiens genomförande fanns förväntningar på att revisorerna skulle tycka att K3 gav en mer rättvisande bild än K2 vilket studien inte visade. Om frågan kring rättvisande bild hade ställts till andra intressenter, exempelvis banker och investerare hade kanske utfallet blivit ett annat eftersom intressenter är den yttersta användaren av en årsredovisning.

6.2 Slutsats

Eftersom studiens syfte var att besvara vilka motiv som finns bakom varför företag frivilligt väljer att tillämpa K3 och om fler företag borde tillämpa K3 framför K2 kom studien fram till följande slutsatser.

De främsta motiven som identifierats när det kommer till frivillig tillämpning av K3 är följande:

- ❖ Planer på framtida försäljning för att ge ut mer information till företagets intressenter
- ❖ Företag med en framtida förväntad tillväxt för att hamna i rätt regelverk från start
- ❖ Företag inom IT och Media som vill vara bäst i klassen
- ❖ Fastighetsbolag för att möjliggöra komponentavskrivningar
- ❖ Företag som bedriver forskning och utveckling för att aktivera utvecklingskostnader
- ❖ Företag med egenupparbetade immateriella tillgångar för att få aktivera dessa
- ❖ Möjligheten att redovisa en uppskjuten skatt
- ❖ Att skydda det egna kapitalet

Tolkningen av den genomförda studien är att det generellt inte finns skäl för fler företag att välja K3 framför K2 sett ur revisorns perspektiv.

6.3 Studien bidrag och förslag till framtida forskning

Den genomförda studiens teoretiska bidrag är att öka förståelsen till varför företag frivilligt väljer ett mer avancerat regelverk i den svenska kontexten eftersom forskning främst finns på internationell nivå. Ytterligare bidrar den genomförda studien med att tillämpa valda teorier på den svenska kontexten när det kommer till valet av regelverk. Vad vi kan se har intressentteori, institutionell teori och PAT inte använts för att förklara valet mellan K2 och K3 utan endast på internationell nivå vid valet mellan regel- och principbaserad redovisning. Studien bidrar ur ett samhällsperspektiv till att ge revisorers syn på diskussionen kring huruvida fler företag borde redovisa enligt K3 i stället för K2. Törning menar att det kan finnas företag som borde välja K3

framför K2 med anledning av väsentligheten i den information som företaget presenterar (Halling, 2019). Efter beslut från BFN år 2020 om att utvärdera K2 och K3 (Bokföringsnämnden, 2020 a) skulle denna studie kunna bidra till diskussionen kring hur väl regelverken fungerar i praktiken. Praktiskt skulle studien kunna bidra till att förse redovisning- och revisionsbranschen med nyttig information kring företags motiv bakom val av regelverk för att kunna hjälpa företag in i det regelverk som passar deras verksamhet bäst. Det ska tilläggas att studien är genomförd på ett ytterst begränsat urval och att de slutsatser som presenterats inte representerar mer än tre revisorers åsikter.

Det vore intressant att i framtida studier undersöka IT- och Mediabolag för att se vilka drivkrafter som finns bakom frivillig tillämpning av K3. När det gäller IT- och Mediabolag vore det också intressant att se vad som driver dessa företag till att vilja framstå som bäst i klassen. Eftersom intressenter generellt inte framkommit i studien som anledningen bakom frivillig tillämpning av K3 vore det intressant att se om resultatet blir ett annat vid en frivillig övergång från K3 till IFRS. Detta eftersom intressenterna enligt respondenterna i studien framhävs som mer avgörande för större företag. Avslutningsvis vore det intressant att genomföra samma studie på ett större urval av respondenter samt belysa frågeställningen ur företagets perspektiv för att se om deras uppfattning stämmer överens med revisorernas.

Litteraturförteckning

- Alexander, D., & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *ABACUS* (42/2), 132-164. <https://doi-org.ezproxy.hkr.se/10.1111/j.1467-6281.2006.00195.x>.
- Beatty, A., & Weber, J. (2003). The effects of debt contracting on Voluntary Accounting Method Changes. *The Accounting Review* (71/1), 119-142. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.1.119>.
- Bengtsson, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting- The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting* (22/6), 567-580. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.04.001> .
- Bennett, B., Bardbury, M., & Prangnell, H. (2006). Rules, Principles and judgements in accounting standards. *ABACUS* (42/2), 189-204. doi: 10.1111/j.1468-4497.2006.00197.x .
- Bokföringsnämnden. (den 05 06 2020 c). *Kategori 1* . Hämtat från <https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/kategori-1/>
- Bokföringsnämnden. (den 05 06 2020 e). *Kategori 3*. Hämtat från <https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/kategori-3/>
- Bokföringsnämnden. (den 09 06 2020 f). *Allmänna bokföringsfrågor*. Hämtat från <https://www.bfn.se/fragor-och-svar/bokforing/allmanna-bokforingsfragor/>
- Bokföringsnämnden. (den 11 12 2020 a). *Förfrågan om synpunkter*. Hämtat från <https://www.bfn.se/wp-content/uploads/forfragan-om-synpunkter-utvardering-k2-och-k3.pdf>
- Bokföringsnämnden. (den 22 07 2020 b). *K-projektet*. Hämtat från <https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/>
- Bokföringsnämnden. (den 05 06 2020 d). *Kategori 2*. Hämtat från <https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/k-projektet/kategori-2/>
- Bowen, R. M., DuCharme, L., & Shores, D. (1995). Stakeholders' implicit claims and accounting method choice . *Journal of Accounting and Economics* (20/3), 255-295. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00404-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00404-1).

- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (3 uppl.). Liber AB.
- Clarkson, E. B. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluationg corporate social performance. *Academy of Management Review* (20/1), 92-118. <https://doi.org/10.2307/258888>.
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and enviomental disclosures- a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (15/3), 282-311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. (2 uppl.). McGraw Hill Higher Education.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken- För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. (3 uppl.). Studentlitteratur AB.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (17/4), 506-542. <https://doi.org/10.1108/09513570410554542>.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields . *American Sociological Review* (48/2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101> .
- Drefeldt, C., & Törning, E. (2013). *Finansiell rapportering enligt K3 och K2*. (2 uppl.). Studentlitteratur AB.
- Drefeldt, C., & Törning, E. (2017). *Finansiell rapportering enligt K3*. Studentlitteratur AB.
- Drefeldt, C., & Törning, E. (2017). *Finansiell rapportering enligt K3*. (3 uppl.). Studentlitteratur AB.
- Eriksson, C. (den 7 September 2012). K-regelverket. *Tidningen Konsulten*, ss. <https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/k-regelverket/>.
- Europaparlamentets och rådets direktiv 2013:34:EU. om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG. https://www4.skatteverket.se/download/18.314b76c215c9e672b354cdc/1499937352616/CELEX_02013L0034-20141211_SV_TXT.pdf

- Fassin, Y. (2009). The Stakeholder Model Refined. *Journal of Business Ethics* (84), 113-135. DOI 10.1007/s10551-008-9677-4.
- Fields, D. T., Z Lys, T., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics* (31/1-3), 255-307. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00028-3](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00028-3).
- Företagarbloggen. (den 29 Februaro 2016). *K2 eller K3? Så väljer du rätt regelverk!* Hämtat från PWC Företagarbloggen- För dig som driver företag: <https://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/k2-eller-k3-sa-valjer-du-ratt-regelverk>
- Halling, P. (den 5 November 2019). Experten reder ut: K3 på frivillig basis. *Tidningen Balans*, ss. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/experten-reder-ut-k3-pa-frivillig-basis/>.
- Hellman, N., Tagesson, T., Öhman, P., & Grönlund, A. (2019). *Principbaserad redovisning*. (6 uppl.). Studentlitteratur AB.
- PWC. (uå). *Känn dig trygg med ditt val K2 eller K3, ett vägval för ditt företag*. Hämtat från PWC: <https://www.pwc.se/sv/redovisning/assets/gor-redan-nu-ditt-val-mellan-k2-och-k3.pdf>
- Rennstam, J., & Westerfors, D. (2015). *Från stoff till studie- Om analysarbete i kvalitativ forskning*. Studentlitteratur AB.
- SFS 1995:1554. Årsredovisningslag https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/arsredovisningslag-19951554_sfs-1995-1554
- Skatteverket. (2020). *Väsentlighetsprincipen*. Hämtat från <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.5/351570.html>
- Skatteverket. (2021). *K3: årsredovisning och koncernredovisning*. Hämtat från [skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.2/3215.html#h-Internationell-redovisning-for-sma-och-medelstora-foretag](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.2/3215.html#h-Internationell-redovisning-for-sma-och-medelstora-foretag)
- Srf Redovisning. (uå). *Bokföringsnämnden-redovisningsregler*. Hämtat från jämförelse mellan K3 och K2: <https://www.srfredovisning.se/bokforingsnamnden/jamforelse-mellan-k3-och-k2/>

- Sundvik, D. (2018). The impact of principles-based vs rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management. *Journal of Applied Accounting Research* (20/1), 78-93. DOI 10.1108/JAAR-05-2018-0063 .
- Tillväxtverket. (den 26 04 2021). *Basfakta om företag*. Hämtat från Tillväxtverket : <https://tillvaxtverket.se/statistik/foretagande/basfakta-om-foretag.html>
- Unerman, J., & Bennett, M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony? *Accounting, Organizations and Society* (29/7), 685-707. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.009>.
- Yrjö Collin, S.-o., Tagersson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspective on Accounting* (20/2), 141-174. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.003>.
- Zhubi, A., & Zhubi, A. (den 24 Maj 2016). K2 eller K3 Motiv till att redovisa enligt K3. Diva. *Kandidatuppsats Högskolan Halmstad*. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:946142/FULLTEXT02.pdf>.
- Årsredovisning och koncernredovisning (K3)* (BFNAR 2012:1). Bokföringsnämnden. <https://www.bfn.se/wp-content/uploads/v112-1-k3-kons.pdf>
- Årsredovisning i mindre företag (K2)* (BFNAR 2016:10). Bokföringsnämnden. <https://www.bfn.se/wp-content/uploads/v116-10-k2ar-kons.pdf>

Bilaga 1 - Intervjuguide

- Skulle du vilja berätta lite om din bakgrund inom revisionsyrket.
- Hur ser fördelningen ut mellan era kunder i tillämpningen av K2 och K3?
- Arbetar du aktivt med företag som frivilligt tillämpar K3?
- Vilka anser du vara de mest väsentliga skillnaderna mellan K2 och K3?
- Vilken påverkan har redovisningskompetensen i företagen vid valet av regelverk?
- Hur vanligt förekommande är det att företag står i valet mellan K2 och K3?
- Hur vanligt är det att företag frivilligt väljer K3?
- Vem är det i huvudsak som fattar beslut om att frivilligt tillämpa K3 i stället för K2?
- Är det någon viss typ av bolag som väljer K3 framför K2?
 - Vilka är motiven?
- Vilken inverkan har skatteeffekterna vid valet av regelverk?
 - Kan effekterna ha en avgörande roll?
- Hur påverkar en uppgradering från K2 till K3 den rättvisande bilden av ett företag?
- Vilken påverkan har ett företags intressenter vid valet av regelverk?
 - Är det någon typ av intressent som påverkar mer?
- Hur påverkar kontexten som företaget befinner sig i vid valet av regelverk?
 - Exempelvis verksamhetsområde, grad av etablering på marknaden osv.
- Vilken påverkan har andra framgångsrika företag inom samma verksamhetsområde vid valet av regelverk?
- Kan det finnas företag som väljer att gå emot vad som anses som standard inom branschen? I så fall av vilken anledning?
- Vilken påverkan har egenintresset inom företaget vid valet av regelverk?
 - Exempel: bonusmaximering inom ledande befattningar
- Vilken påverkan har skuldsättningsgraden i ett företag i valet mellan regelverken?
- Borde fler företag välja K3 i stället för K2? varför?
 - Exempelvis på grund av: rättvisande bild, väsentligt osv
- Skulle du vilja tillägga något mer som kan vara relevant för studien?

Bilaga 2 - Kodning

Kodning av respondenter:		
Tema / Teori	Frågeställning	Svar från respondenter
Inledande fråga	Skulle du vilja berätta lite om din bakgrund inom revisionsyrket.	
Inledande fråga	Hur ser fördelningen ut mellan era kunder i tillämpningen av K2 och K3?	
Inledande fråga	Arbetar du aktivt med företag som frivilligt tillämpar K3?	
Skillnader K2 K3	Vilka anser du vara de mest väsentliga skillnaderna mellan K2 och K3?	
Tidigare forskning	Vilken påverkan har redovisningskompetensen i företagen vid valet av regelverk?	
Relevans	Hur vanligt förekommande är det att företag står i valet mellan K2 och K3?	
Relevans	Hur vanligt är det att företag frivilligt väljer K3?	
Relevans	Vem är det i huvudsak som fattar beslut om att frivilligt tillämpa K3 i stället för K2?	
Tidigare forskning	Är det någon viss typ av bolag som väljer K3 framför K2? Vilka är motiven?	
PAT Tidigare forskning	Vilken inverkan har skatteeffekterna vid valet av regelverk? Kan effekterna ha en avgörande roll?	
Tidigare forskning	Hur påverkar en uppgradering från K2 till K3 den rättvisande bilden av ett företag?	
Intressentteorin	Vilken påverkan har ett företags intressenter vid valet av regelverk? Är det någon typ av intressent som påverkar mer?	
IT	Hur påverkar kontexten som företaget befinner sig i vid valet av regelverk? Exempelvis verksamhetsområde, grad av etablering på marknaden osv.	
IT	Vilken påverkan har andra framgångsrika företag inom samma verksamhetsområde vid valet av regelverk?	
IT	Kan det finnas företag som väljer att gå emot vad som anses som standard inom branschen? I så fall av vilken anledning?	
PAT	Vilken påverkan har egenintresset inom företaget vid valet av regelverk? Exempel: bonusmaximering inom ledande befattningar	
PAT	Vilken påverkan har skuldsättningsgraden i ett företag i valet mellan regelverken?	
Tidigare forskning	Borde fler företag välja K3 i stället för K2? varför? Exempelvis på grund av: rättvisande bild, väsentligt. osv	
Övrigt	Skulle du vilja tillägga något mer som kan vara relevant för studien?	.