



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

I väntan på K3

- En studie gällande K2-regelverket

Filosofie magisteruppsats inom Företagsekonomi, Externredovisning

Författare: Emelie Strömberg
Gaby Houry

Handledare: Gunnar Wahlström

Framläggningsdatum [2010-06-08]

Göteborg Juni 2010

Magisteruppsats inom Företagsekonomi, externredovisning

Titel: I väntan på K3- en studie gällande K2 regelverket

Författare: Emelie Strömberg

Gaby Khoury

Handledare: Gunnar Wahlström

Datum: [2010-06-01]

Ämnesord **K2, K3, regelverk, förenklingsarbete, Bokföringsnämnden, principbaserad, regelbaserad, debatt, EU, redovisningskonsulter, revisorer.**

Bakgrund och problem: Bokföringsnämnden bestämde sig 2004 att ändra inriktning i sin normgivning, detta eftersom reglerna för de mindre företagen var alltför omfattande och komplexa. Bakgrundet till att det blivit såhär är att grundtanken i svensk lagstiftning innebar att alla företag skulle följa samma regler. Den nya norminriktningen ledde fram till att ett nytt regelverk togs fram, K-projektet som innehåller avsnitten K1, K2, K3 och K4 för olika företagsformer. K2-regelverket kunde börja tillämpas från år 2008, det har varit sparsamt med undersökningar gällande om företag valt att tillämpa regelverket eller inte. KPMG har dock försökt kartlägga detta vilket visade att regelverket använts av ytterst få företag. En anledning till det har ansetts vara att det varit frivilligt att tillämpa regelverket med tanke på att K3 inte framställts ännu. Med denna bakgrund har följande fråga besvarats i slutsatsen: *Är redovisningskonsulter och revisorer tveksamt inställda till K2-regelverket?*

Syfte: Syftet är att med hjälp av redovisningskonsulter och revisorerers åsikter analysera vilka potentiella anledningar som ligger bakom företagens val att inte tillämpa K2-regelverket.

Avgränsningar: Eftersom K2 projektet är specifikt för svenska bolag kommer endast den debatt som utspelar sig i Sverige att presenteras.

Metod: Studien har utförts med en kvalitativ metod där den empiriska undersökningen bestått av sju intervjuer samt en redovisning av debatten som förts inom ämnet. En induktiv ansats har valts då det finns sparsamt med tidigare undersökningar och litteratur.

Resultat och slutsatser: Den genomförda undersökningen har visat att det råder en tveksamhet till K2-regelverket bland redovisningskonsulter samt revisorer. Mycket i den empiriska undersökningen pekar på detta. Ett starkt argument är att ingen av respondenterna som arbetar som revisor eller redovisningskonsult har rådgivit sina kunder, företag, att tillämpa K2. Det finns flera anledningar till detta men den viktigaste synes vara att K3-regelverket ännu inte publicerats. Byråerna vill inte sätta sig in i K2 förrän K3 kommit ut då detta regelverk uppfattas som ett alternativ. Men det finns dock fler anledningar till tveksamheten, Samrob och utredningen om enklare redovisningen har det inte tagits beslut om, revisorer och redovisningskonsulter har redan tunga arbetsbördor och vill inte lära sig det nya regelverket förrän det blir tvingande och experter inom redovisning har själva ingett en tveksam inställning till K2.

Förslag till fortsatt forskning: Under uppsatsens gång har en del intressanta förslag till fortsatta studier kommit upp. Då denna uppsats visar att en betydelsefull anledning är att många väntar på K3 skulle de vara intressant att se hur många som väljer K2 när hela regelverket är på plats.

Master thesis within Business Administration, Accounting

Title: In anticipation of K3 – a study about K2

Authors: Emelie Strömberg
Gaby Khoury

Supervisor: Gunnar Wahlström

Date: [2010-06-01]

Subject **K2, K3, rules and regulation, simplification, Bokföringsnämnden, principle based, rule based, debate, EU, accounting consultants, auditors.**

Background and problem: In 2004 the Swedish accounting standard board (BFN) decided to change its direction regarding the regulation of accounting. This new direction was a reaction to the fact that the accounting rules for small entities were too complex and wide ranging. The new standard orientation meant that a new regulatory framework was developed, the K-project which contains sections K1, K2, K3, and K4 for various business forms. The K2 regulations were applicable in 2008, and there has barely been any studies considering if companies chosen the new regulation or not. KPMG tried to map this problem, the result showed that few companies applied to these rules. One reason for the lack of response for the regulations is that the companies' has not been obliged to apply this regulatory framework, since the K3 set of rules has not been published. With this background the following question has been answered: *Are the accounting consultants and auditors doubtful toward the K2 regulatory framework?*

Purpose: The purpose of this study is to analyze with the help of accounting consultants and auditors the potential reasons for companies' choice to avoid K2.

Boundaries: Since the K2 project is made specifically for Swedish companies a presentation of the debate in Sweden will be the only one considered

Method: The study was conducted with a qualitative approach where the empirical study consisted of seven interviews and a presentation of the debate within the subject. An inductive approach has been chosen because of the lack of former studies and literature.

Results and conclusions: The completed study shows that the accounting consultants and auditors are doubtful towards the K2. Much of the empirical study points to this conclusion. A strong argument is that none of the respondents interviewed who are working as accountants or auditor has recommended the K2 to their clients. There are several reasons for this but the most influential are that the K3 set of rules has not yet been published. The agencies will not take the K2 in to consideration until the K3 regulations are done since these set of rules are perceived as an option to K2. However there are more reasons for the doubts, decisions has not been taken regarding SamRob and the investigation on simpler rules, auditors and accountants have already heavy workloads and do not want to learn the K2 regulations until it becomes mandatory.

Proposal for further research: Some interesting suggestions for further study have emerged during this essay. Since this study shows that a significant reason is that many are waiting for K3 to be published it would be interesting to see how many companies that will choose K2 when the entire regulatory framework is set.

Innehåll

1	Introduktion.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Problem.....	2
1.3	Frågeställning.....	3
1.4	Syfte.....	3
1.5	Avgränsning.....	3
2	Litteraturgenomgång.....	4
2.1	Redovisningens utveckling i Sverige.....	4
2.1.1	Regleringens historiska utveckling.....	5
2.2	Utveckling av redovisningsregler.....	6
2.2.1	Reglering av redovisning.....	6
2.2.2	Redovisningens roll i Sverige.....	7
2.2.3	Reglering av redovisning med fokus på redovisning av FoU.....	8
2.3	Syftet med redovisning.....	9
2.3.1	Redovisningens användare.....	10
2.4	Regelbaserad vs. Principbaserad redovisning.....	11
2.4.1	Regelbaserad.....	11
2.4.2	Principbaserad.....	12
2.5	Kostnad/nytta med redovisningen.....	12
2.6	Bokföringsnämndens K-projekt.....	13
2.6.1	K-projektet.....	13
2.6.1.1	Förenklingar i K2.....	14
2.6.1.2	K2:s uppbyggnad.....	15
2.6.2	Fördelar respektive nackdelar med K2.....	15
2.6.3	När ska K2 tillämpas.....	16
2.6.4	Skillnaden mellan K2 och K3.....	16
2.7	Pågående förenklingsarbete.....	17
2.7.1	IFRS för SME.....	17
2.7.2	Enklare redovisning.....	17
2.7.3	SamRob.....	18
2.8	Sammanfattning.....	18
3	Metod.....	20
3.1	Vetenskaplig metod.....	20
3.2	Vetenskaplig ansats.....	20
3.3	Datainsamling.....	21
3.3.1	Primär- och sekundärdata.....	21
3.4	Intervjuer.....	21
3.4.1	Val av respondenter.....	22
3.5	Analysmetod.....	22
3.6	Litteratursökning.....	23
3.7	Tillförlitlighet.....	23
3.7.1	Validitet.....	23
3.7.2	Reliabilitet.....	24
3.8	Källkritik.....	24
3.9	Sammanfattning.....	24
3.9.1	Fortsatt disposition.....	25

4	Debatt	26
4.1	Debattens uppdelning	26
4.2	Förenklingsarbete.....	27
4.2.1	Förenklingsarbete från EU.....	27
4.3	Bokföringsnämnden kan inte utföra sina åtaganden	28
4.4	Åsikter kring K2	28
4.4.1	Kritik.....	29
4.5	Sammanfattning	30
5	Resultatredovisning	31
5.1	Svensk reglering och BFN.....	31
5.1.1	Drivkraften bakom förändringen.....	32
5.2	Funderingar kring K2 och dess förenklingar	33
5.2.1	Regelbaserat regelverk.....	34
5.2.2	K2 passar inte alla företag	35
5.3	Antaganden varför företagen inte tillämpar K2	36
5.3.1	Företagen avvaktar av olika anledningar	37
5.4	Riktad kritik mot K-projektet	39
5.5	Sammanfattning	40
6	Slutdiskussion	41
6.1	Forskningsfrågan besvaras	41
6.2	Studiens teoretiska bidrag.....	43
6.3	Reflektioner över studiens slutsatser.....	45
6.4	Förslag till fortsatta studier	46
	Referenslista	47

Figurer

<i>Figur 1-1.</i> Tidslinje Svensk redovisnings utveckling	5
<i>Figur 2-2</i> Beskrivning över K-projektet	14
<i>Figur 3-1.</i> Uppsatsens vidare disposition	25
<i>Figur 6-1.</i> Modell över det teoretiska bidraget	44

Tabeller

<i>Tabell 4-1</i> Använda artiklar i debatten	27
---	----

Bilagor

Bilaga 1 Debattartiklar och intervjupersoner	51
Bilaga 2 Intervjuguide till revisorer och redovisningskonsulter	52
Bilaga 2 Intervjuguide till de respondenter med större insyn i BFN	53

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BR	Balansräkning
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FoU	Forskning och Utvecklingsbolag
IASB	International Accounting Standard Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
RR	Resultaträkning
SamRob	Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning
SME	Small and Medium-sized Entities
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Introduktion

Uppsatsens introduktion inleds med en inblick i bakgrunden till den efterföljande problemdiskussionen. Detta är grunden för syftet och problemfrågan som specificeras. Vidare presenteras avgränsningar som gjorts.

1.1 Bakgrund

Redovisning och dess reglering har gamla anor och kan i Sverige spåras tillbaka ända till 1885 års Aktiebolagslag (ABL) (Fagerström & Lundh, 2009). Redovisningen har sedan dess kontinuerligt utvecklats men det är främst under de senaste 20 åren som förändringarna blivit mer frekventa. Under denna period kom den allra första årsredovisningslagen (ÅRL), tidigare hade dessa regler funnits ihop med de associationsrättsliga reglerna i ABL (Artsberg, 2005). En anledning till de stora förändringarna i svensk reglering beror mestadels på Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen (EU). Direktiven från EU har spelat en avgörande roll för utvecklingen av bland annat ÅRL som bygger på Europeiska Gemenskapens (EG) fjärde bolagsdirektiv (Smith, 2006). Medlemskapet har även inneburit att alla svenska bolag sedan år 2005 ska tillämpa av EU antagen full International Financial Reporting Standards (IFRS) (Marton, Falkman, Lumsden, Petterson & Rimmel, 2008).

ÅRL är en så kallad ramlag vilket innebär att lagen utgör ramen för reglering och de mer detaljerade reglerna återfinns i normgivningen. Dessa kompletterade regler publiceras främst från Bokföringsnämnden (BFN), i form av allmänna råd (BFNAR). Även det nu nedlagda Redovisningsrådets rekommendationer RR 1-29 är något som tidigare större bolag skulle följa men även mindre bolag får hämta vägledning från dessa. Företag som inte ska tillämpa IFRS får själva välja att tillämpa antingen BFNAR eller RR 1-29 och i de fall det inte finns någon BFNAR hämtas vägledning från RR 1-29 (Marton et al, 2008). Den naturliga kopplingen från ÅRL till den kompletterande normgivningen finns i ÅRL 2 kap 2§. Denna paragraf hänvisar till att årsredovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Detta uppnås genom att följa normerna och det är ett av BFN:s viktigaste uppdrag att utveckla dessa (Broberg, 2007). Den svenska uppdelningen av regleringen kallas corporatism vilket innebär att staten har makten men att föreningar såsom BFN integreras in i statens reglering (Puxty et al, 1991).

Grundtanken i Svensk lagstiftning är att alla företag ska följa samma principer, dock har det blivit så att RR 1-29 främst är anpassad till större noterade bolag och BFNAR är anpassade till resterande företag (Broberg, 2007). Dock ska noterade koncerner från och med år 2005 tillämpa IFRS fullt ut (Smith, 2006). Om alla dessa regler läggs samman blir det ett väldigt komplext regelverk som kan vara svårt att följa, speciellt för de små företagen som saknar de rätta kunskaperna (Broberg, 2007). Det är mot denna bakgrund som BFN bestämde år 2004 att de skulle ändra norminriktning (BFN, 2004). Den nya norminriktningen innebär att ett samlat regelverk för olika företagsformer ska tas fram, detta benämns som K-projektet. Reglerna kommer att vara en förenkling för företagen och tanken är att regelverken ska vara heltäckande (BFN, 2008). De olika företagsformerna och de olika kategorierna benämns som följande:

- ”K1, små enskilda näringsidkare och små handelsbolag ägda av fysiska personer,
- K2, bl.a. mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- K3, större företag som inte ska följa IFRS, och

- K4, företag som ska följa IFRS i koncernredovisningen” (Overud, 2009, s 1)

I dagsläget är endast K1 och K2 regelverken på plats, K3 är fortfarande under bearbetning. K1 i form av BFNAR 2006:1 och K2 BFNAR 2008:1. K1 och K2 har dock under året uppdateras och ändrats så att felaktigheter och motstridigheter har tagits bort, de allmänna råden återfinns därför i BFNAR 2009:2 för K1 och K2 återfinns i BFNAR 2009:2. K3-regelverket som nu är under utveckling, beräknas vara baserat på BFN:s nuvarande normgivning och RR 1-29, men samtidigt kommer den anpassas till internationella regler och främst IFRS för Small and Medium-sized Entities (SME) (BFN, 2008). IFRS för SME är en förenkling av IFRS och är till för små och medelstora företag som vill tillämpa IFRS men är begränsade av sin storlek att tillämpa den fullt ut. Denna är ännu inte antagen av EU utan det är valfritt för medlemsländerna att tillämpa den, Sverige är inte på väg att göra detta som det ser ut nu (Broberg, 2007).

1.2 Problem

Den svenska redovisningen har kommit att bli alltför komplex för mindre företag, med flera olika råd och rekommendationer från både BFN och det nu nedlagda redovisningsrådet (Broberg, 2007). Därför valde BFN att införa deras K-projekt som var det första i trenden att förenkla för småföretagen. Efter deras beslut har även EU och den svenska regeringen påbörjat projekt för att minska den administrativa bördan för de mindre bolagen. I Sverige går projektet under arbetsnamnet enklare redovisning (SOU 2008:67). Parallellt med denna utredning pågår även utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRob). K2-regelverket kan komma att påverkas beroende på utgången av båda dessa utredningar (Månsson & Ohlson, 2008). Detta kan medföra en viss osäkerhet för regleringen och om K2-regelverket kommer att förändras. En sådan här förändring som pågår med förenklingsarbete uppstår oftast enligt Jönsson (1991) när något fenomen såsom en skandal eller ny insikt uppstår. När det gäller K-projektet så påbörjades projektet eftersom BFN insåg att de regler som fanns inte var ändamålsenliga (BFN, 2009). Det hade även uppmärksammats att reglerna var alltför komplexa och små bolag hade svårigheter i att tillämpa dessa (Broberg, 2007).

BFNAR 2008:1 eller K2-regelverket publicerades och kunde tillämpas av mindre aktiebolag från och med räkenskapsår 2008, förra årets årsredovisningar var de första som kunde upprättas enligt K2 reglerna. Någon undersökning för att kartlägga om företag har valt att tillämpa K2-regelverket har knappt genomförts. KPMG har dock genomfört en översikt över Stockholmsbolag, med 20-40 anställda, under 50 milj. omsättning och under 25 milj. balansomslutning, för att se vilka som tillämpar regelverket. Resultatet visade på att av 97 bolag var det ingen som tillämpade reglerna (Kristofersson 2009). Det kan finnas vissa orsaker till resultatet och framförallt kan det framföras att det i dagsläget är frivilligt att tillämpa K2-regelverket. I framtiden kommer det främst att vara ett komplement till det mer omfattande principbaserade allmänna rådet K3. Om K2 reglerna tillämpas måste de följas till fullo och andra rekommendationer, allmänna råd eller uttalanden utesluts (Månsson & Ohlson, 2008).

Den nya normgivningen kommer att delas upp på ett annorlunda sätt gentemot hur det tidigare sett ut i Sverige. Den befintliga normgivningen, tidigare utgivna BFNAR och RR 1-29, är principbaserad medan K2 är regelbaserad. Vilket innebär att det som står skrivet i rådet är det som ska följas. Ett principbaserat regelverk är friare och tillåter att olika transaktioner värderas på olika sätt (Maines, Bartow, Fairfield, Hirst, Iannaconi,

Mallet, Schrand, Skinner & Vincent, 2003). Eftersom K2 skiljer sig med sina detaljerade regler kan det innebära en svårare övergång för företagen då värderingsmöjligheten försvinner. Företagen kan därför välja att avvakta K3-regelverket (SRF, 2009). Principbaserad redovisning kräver att användaren har stor kunskap om redovisning (Maines et al, 2003). Detta passar dock inte mindre företag som ofta inte besitter den kunskap som behövs, vilket medför att de har svårigheter att tillämpa dessa regelverk (Broberg, 2007). Maines et al (2003) framför att detaljerade regler oftast efterfrågas av företag. Detta eftersom ingen stor kunskap behövs och att de då får mer guidning än vid valet av principbaserat regelverk. De svenska företagen får nu denna möjlighet i och med K2-regelverket.

När K3-regelverket är på plats får företagen valmöjligheten att antingen välja K2 eller K3 och inte som i dagsläget bara K2 (SRF, 2009). Månsson & Ohlson (2008) ser två olika anledningar till att företagen avvaktar att tillämpa K2-regelverket. Dels vill de avvakta tills de sett alternativet i K3-regelverket, dels är de medvetna om att de pågående utredningarna kring enklare redovisning och SamRob kan komma att påverka K2-regelverkets utformning. De avvaktar hellre då varje byte innebär merarbete och en kostnad (Månsson & Ohlson, 2008). Dessa företag som faller in under kategorin små aktiebolag har dock ofta en nära kontakt till sin revisor. De använder därför ofta sin revisor som ett bollplank och rådgivare. Detta eftersom revisorn har en stor förståelse för företaget och den bransch de verkar inom (FAR, 2006). Det är även vanligt förekommande att mindre bolag anlitar en redovisningsbyrå för att ansvara för redovisningen. Eftersom de små företagen använder sin revisor eller redovisningskonsult som rådgivare är deras åsikter betydelsefulla. Därför kan företagets uppfattning om ett gällande regelverk eller i detta fall K2 påverkas starkt av deras revisor eller konsult.

1.3 Frågeställning

Är redovisningskonsulter och revisorer tveksamt inställda till K2-regelverket?

1.4 Syfte

Syftet är att med hjälp av redovisningskonsulter och revisorers åsikter analysera vilka potentiella anledningar som ligger bakom företagets val att inte tillämpa K2-regelverket.

1.5 Avgränsning

Förenklingsarbetet för mindre företag är något som utspelar sig ända upp på EU-nivå. Även den svenska regeringen har sina egna utredningar och mål gällande förenklingsarbetet för mindre företag. Denna uppsats har dock begränsats till BFN och deras förenklingsarbete. De andra utredningarna kommer att nämnas för en ökad förståelse om förenklingsklimatet som finns runt om i både Europa och i Sverige. Eftersom K-projektet endast gäller svenska bolag har fokus legat på den debatten som rör dessa företag. Det vill säga att den debatt som pågår i Europa gällande IFRS för SME har utelämnats. Dock har en överskådlig information tagits med för att detta regelverk i framtiden kan komma att påverka K2. IFRS för SME är dock mer sammankopplat med K3-regelverket och därför kommer studien inte att gå djupare in på detta ämne.

2 Litteraturgenomgång

Nedan presenteras litteraturen som ligger till grund för uppsatsen och analysen av empirin. Redovisningens utveckling presenteras först sedan ges en genomgång av reglering av redovisning rent allmänt men också med fokus på FoU och hur redovisningen hittat sin roll i Sverige. Sedan presenteras grundläggande litteratur och idéer kring redovisning, syftet, användarna, regel- och principbaserad redovisning samt avvägningen kostnad mot nytta med redovisning. Hädanefter studeras K-projektet i högre grad, förenklningarna i K2, fördelar och nackdelar med K2, när K2 ska tillämpas och skillnader mellan K2 och K3 presenteras. Sist uppvisas två utredningar som är relevanta för uppsatsen.

2.1 Redovisningens utveckling i Sverige

Svensk redovisning har i stort sett alltid influerats av andra stora nationer, främst har det varit Tyskland och USA som har fört Sveriges redovisning framåt (Artsberg 2005). Det var fram till andra världskriget som Tyskland hade störst påverkan och efter det har det mer och mer blivit USA som kommit att influera normgivningen (Nilsson, 2005). Dock har under de senaste åren även EU kommit att påverka redovisningen med sina bolagsrättsliga direktiv och IFRS för alla noterade bolag (Fagerström & Lundh 2009). Den kontinentala traditionen har länge varit den styrande i Sverige, vilket innebär att redovisningen regleras i lagar. Ett av de största länderna som tillhör den kontinentala traditionen är Tyskland (Smith, 2006). Det var genom Tyskland och dess professorer som denna tradition fördes till Sverige (Nilsson, 2005). Professorerna hade stort inflytande i början av 1900-talet, dels eftersom de var verksamma på universiteten samt att de även var praktiskt verksamma i branschen. Vissa av dessa personer fick även ett starkt inflytande över svensk lagstiftning eftersom de var aktiva i kommittéer som påverkade regleringen (Artsberg, 2005).

Efter andra världskriget blev koppling till tysk redovisning svagare (Nilsson, 2005). Detta eftersom Sverige blev mer inriktad mot kapitalmarknad och då kom det sig naturligt att titta mot USA:s normgivning (Artsberg 2005). Efter denna övergång har Sverige börjat röra sig mot den Anglosaxiska traditionen (Smith, 2006). För svensk redovisning innebär detta en förändring då USA till skillnad från Tyskland, har en stark tro på professionella organisationer. Resultatet blev att organisationer, såsom FAR och BFN, blev viktiga för svensk normgivning (Nilsson, 2005). Det kan sägas att Sverige nu har institutionell redovisning då dessa frivilliga organisationer både i Sverige och internationellt hjälper till med att ta fram redovisningsregler utöver de som lagstiftarna tar fram. Dessa olika organisationer har olika status. Den som har hög status är BFN då de har blivit tilldelade, från regeringen, att ansvara för den kompletterande normgivningen i Sverige (Artsberg, 2005).

Efter att Sverige blev medlemmar i EU har en rad olika beslut från EU-nivå kommit att påverka redovisningen. Främst har fjärde bolagsrättsliga direktivet påverkat vilket också är grunden till den svenska ÅRL. (Smith, 2006). Sedan EU antog IFRS måste alla noterade bolag i medlemsländerna följa dess standarder. Detta har kommit att splittra svensk lagstiftning och till följd kommer det under en period vara osäkert hur regleringen ska se ut i Sverige (Nilsson, 2005). På grund av att redovisning och beskattning har en stark koppling i Sverige krävs vissa specifika upplysningskrav från de företag som följer IFRS. De ska då också följa RFR1, en rekommendation från Rådet för finansiell rappor-

utan istället registreras hos patent- och registreringsverket (Nilsson & Smiciklas, 1993). 1929 var det dags att uppdatera BFL från år 1885. Denna nya lag innehöll regler gällande kvalitén på bokföringen och redovisningen, något som inte tidigare nämnts. Bokföringen skulle nu upprättas i enlighet med god bokföring och allmän praxis inom branschen. (Nilsson & Smiciklas, 1993). Syftet med den uppdaterade BFL var att borgenärerna skulle skyddas genom att bokföringen var i ordning och reda (Artsberg, 2005).

En som har haft stort inflytande på svensk redovisning är Oskar Sillén, det var han som introducerade koncernredovisningen i Sverige via ABL 1944. Detta tillägg till ABL var något som Sillén hade uppmärksammat i USA (Fagerström & Lundh 2009). Ungefär 20 år senare var det återigen dags att uppdatera BFL. Denna gång hade även hänsyn tagits till att andra intressenter, förutom borgenärerna, vilka också hade intresse av att bokföringen förvaltades korrekt (Artsberg, 2005). Den nya BFL förde även med sig en nyhet i form av den första BAS-planen. Denna har fortsatt att utvecklas under åren i takt med nya regler och är fortfarande aktuell bland företag (Fagerström & Lundh, 2009).

De senaste 15 åren har mycket hänt inom redovisningen. Det började med att det bestämdes att redovisningsregler skulle skiljas från associationsrättsliga bestämmelser, som bådadera tidigare reglerats i ABL. Resultatet blev ÅRL som även kommit att påverkats av EG rättens bolagsdirektiv. Den senaste BFL kom år 1999 och gäller fortfarande. Den ska tillämpas av alla juridiska och fysiska personer som har någon näringsverksamhet (Artsberg, 2005). I dagsläget är det BFL och ÅRL som är gällande reglering när det gäller redovisning, vilka är ramlagar och mer detaljerade regler återfinns i allmänna råd och rekommendationer. Som tidigare nämnts är det BFN som har det främsta ansvaret gällande normeringen och ge ut allmänna råd. Det nu nedlagda redovisningsrådet har också gett ut rekommendation, RR 1-29, som främst noterade bolag ska följa. Idag ska dock noterade bolag tillämpa IFRS, men RR 1-29 finns kvar då övriga bolag får tillämpa och hämta vägledning i dessa om det inte finns någon BFNAR (Marton et al, 2008).

2.2 Utveckling av redovisningsregler

I följande avsnitt kommer en beskrivning hur redovisningsregler kan påverkas och förändras i samhället. En beskrivning över de kontradiktioner som finns mellan marknad, stat och samhälle samt hur dessa leder till utveckling av nya regler kommer förklaras.

2.2.1 Reglering av redovisning

Redovisningens roll vid regleringen av samhällets sociala och ekonomiska aktiviteter samt hur redovisningens institutioner regleras studeras av Puxty et al (1987). Formen för hur regleringen sker påverkar redovisningens innehåll och får konsekvenser för dess policy och praktik. Regleringen av redovisningen uppger ett uttryck för tre organisatoriska principer marknaden, staten och samhället. Marknadsregleringens vägledande principer är spritt ägande, statens är hierarkisk kontroll medan samhällets är spontan solidaritet/samhörighet. Regleringen av redovisningen analyseras utifrån alla tre principer. Puxty et al (1987) undersöker regleringen i fyra länder Västtyskland, Sverige, Storbritannien och USA En gemensam egenskap för dessa fyra länder är att alla är avancerade kapitalistiska ekonomier.

Teorin om de tre principerna utvecklas i syfte att teoretisera möjliga former för reglering. Principen om samhället är underordnad principerna om marknaden och staten.

Därmed ser författarna två extrema fall av former, liberalismen sam legalismen. Liberalismen har sin utgångspunkt i marknaden och det spridda ägarskapet i företag. Detta innebär att information endast utbjuds på marknaden om den är efterfrågad. Den andra extrema punkten är legalism som bygger på statliga principer. Länders reglering kan jämföras utifrån dessa ändpunkter. Inget land har dock någon ren form av legalism eller liberalism. Kombinationer av former utmärks i de flesta länder. En form av kombination, associationism, bygger på professionella organ som påverkar utvecklingen av redovisningen. Regleringen kompletteras med hjälp av organisationer som är bildade till att representera och främja sina medlemmars intressen. En annan liknande form för reglering är corporatism, där professionella organ integreras i statens hierarkiska struktur (Puxty et al, 1987).

Tyskland har en legalistisk form för reglering som utgår ifrån skriven lag. Storbritanniens organisering av regleringen är av associationistisk karaktär. De professionella organen som figurerar i landet har inte tillsats av staten och är formellt oberoende av staten. I Storbritannien reglerar främst principen om marknaden och spritt ägarskap byggt på entreprenörskap. Principen om hierarkisk kontroll har dock börjat göra sig påmind på grund av medlemskapet i EU. Organiseringen i Sverige bygger på corporatism då staten har mycket stort inflytande i hur regleringen sker. I staten har organisationer som BFN integrerats. Staten har dessutom infört flera lagar som reglerar redovisningen så som bokföringslagen. U.S.A:s reglering av redovisning bygger på legalism samt en underordnad associationism (Puxty et al, 1987).

De organiserade principerna marknad, stat och samhälle, inom avancerad kapitalistisk ekonomi, och kontradiktionerna dem emellan bygger regleringen av redovisning. För varje problem inom redovisning är det sannolikt att dessa principer kommer vara en del av definitionen och lösningen. Dynamiken inom varje problem kommer att kretsa kring kontradiktionerna mellan dessa principer då olika förespråkare av dem kommer att mötas och debattera. Förestådda lösningar kommer att förespråka något av, eller kombinera, de olika formerna för reglering legalism, liberalism, associationism och corporatism (Puxty et al, 1987).

2.2.2 Redovisningens roll i Sverige

Jönsson (1991) undersöker hur kulturen i olika länder påverkar regleringen av redovisningen. Redovisningens utveckling inom kommunal redovisning, finansiell redovisning och internredovisning är det som undersöks då författaren försöker se vilka kulturella aspekter som kan påverka regleringen av redovisningen. Hur olika aktörer argumenterar för olika lösningar av reglering är också av betydelse då dessa argument skulle kunna ha kulturella ursprung. Rapporten handlar i stort om hur redovisningen hittat sin roll eller funktion i Sverige under 1900-talet.

Det finns vissa händelser i historien som åtskilligt har påverkat regleringen av redovisningen inom kommunal, finansiell samt internredovisning. Fram till 1930 var industrin i princip oreglerad men efter Kreuger kraschen samt depressionen förlorade industrin och företagen sin legitimitet. Detta ledde till att ledare för arbetarrörelsen fick mer makt. De lade ner mer energi på ekonomin och adopterade ett keynesianskt synsätt. Efter kriget behöll det socialdemokratiska partiet ledningen och började bygga välfärdsstaten. Detta innebar en större statlig sektor samt mer makt till facken (Jönsson, 1991).

Då staten och industrin varit de stora spelarna och inte låtit sig påverkas av utomstående aktörer, med undantag för arbetare och fack, har redovisningskåren blivit tvungen att infiltrera sig in i statens hierarkiska struktur. Detta har skett i form av att redovisningskonsulter agerat som experter för lagstiftande kommittéer. Argumentationen som redovisningskonsulter sedan fört har främst varit ur ett praktiskt synsätt. Experter inom redovisning med erfarenhet har framfört praktiska lösningar inom ämnet (Jönsson, 1991).

Redovisningen som funktion utvecklas när det uppkommer något fenomen som rättfärdigar behovet för nya regler eller då någon person eller grupp är tillräckligt betrodda för att stifta nya regler. Fenomenet kan vara en skandal eller insikt som leder till förståelsen att nuvarande regler inte är tillräckligt tillseende. En grupp personer kan bli betrodda då de ses som experter inom området och får förtroende till att stifta nya regler som är praktiska och följer principer inom redovisning. Redovisningens funktion legitimeras genom dess förmåga att reflektera kring samhällets problem. En organisation kan legitimera sig genom goda aktioner, beslut som löser en konflikt eller reflektion. Det senaste innebär att organisationen blir en plats för diskussion där alla argument från olika håll framförs och på så sätt blir beslut som sedan tas legitima. Ett exempel på detta är BFN som har haft medlemmar från olika institutioner och på så sätt har deras beslut haft legitimitet, till skillnad från FAR som endast representeras av revisorer (Jönsson, 1991).

Redovisningen hittar även sin funktion och roll i samhället i relation till en större kraft. Redovisningskonsulter höll sig nära staten då denna var stark. När staten på 1980-talet försvagades och marknaden förstärktes, fick mer uppmärksamhet och legitimitet riktade sig redovisningsprofessionen sina standarder mot just marknaden (Jönsson, 1991).

2.2.3 Reglering av redovisning med fokus på redovisning av FoU

Regleringen av redovisning och dess utveckling undersöks med särskilt fokus på redovisning för forskning och utveckling. Fenomenet studeras i fyra välutvecklade kapitalistiska länder, Storbritannien, U.S.A, Sverige och Tyskland. Syftet är att teoretisera processen för regleringen av redovisning och därmed processen för socialt och politiskt reglerande överlag (Willmot, Puxty, Robson, Cooper & Lowe, 1992).

Den politiska betydelsen av redovisning är ett faktum då metoder inom redovisning varken är objektivt verifierbara eller självklara utan de måste byggas upp och sedan tolkas. Legitimeringen samt regleringen av redovisning är av politiska intressen och utgången härleds utifrån en politisk kamp. I denna kamp är metoder inom redovisning framförhandlade. Lösningarna som uppkommer reder ut den politiska kampen och på så sätt får redovisningen effekter som når utanför endast dess användare och tillverkare (Willmot et al, 1992).

Willmot et al (1992) skriver att forskning visar på att redovisningen de senaste åren har fått mer uppmärksamhet. Detta eftersom medvetenheten för redovisningens påverkan samt distribution av rikedom har ökat. Redovisningen påverkar välfärden. Detta har lett till ökad statlig inblandning i utvecklandet av regleringen av redovisningen i kapitalistiska länder. Analysen av hur redovisningen av FoU har utvecklats visar skillnader i institutionella strukturer samt processer för reglering av redovisning. Dessa skillnader avspeglar de olika ländernas skillnader i kultur, historia, sociopolitisk struktur samt i vilken omfattning staten ingripit. Skillnader finns även för hur de organisatoriska principerna hierarkisk kontroll, spritt ägarskap samt spontan samhörighet interagerat. Samtidigt återfinns likheter mellan parterna som är involverade i de olika länderna. Hur par-

ternas olika perspektiv samspelar och hur deras olika krav samspelar i den politiska processen är väldigt lika. Vidare är likheten för hur slutliga lösningar utarbetas ett faktum, Tyskland undantaget. Regleringen har konvergerat genom utbredningen av hierarkisk kontroll trots att de fria marknaderna vuxit hand i hand med den utbredda konkurrensen (Willmot et al, 1992).

Den internationella harmoniseringens effekt och inflytande på länders reglering kommer troligtvis att öka. Hittills har dock inte de internationella regleringarna påverkat enskilda länder i någon bredare omfattning. Men istället för att teoretisera nationella regleringar med en internationell infallsvinkel kan varje nation ses som ett medium samt ett resultat av den globala regleringsprocessen. Regleringen av redovisning på nationell nivå kan inte utforskas utan hänsyn till den globala processen, vars form för utveckling sker genom hierarkisk kontroll (Willmot et al, 1992).

2.3 Syftet med redovisning

Rihai-Belkaoui (2007) definierar redovisning som en serviceinriktad aktivitet vars funktion är att producera information för beslutsfattande. Denna information ska vara av kvalitativ samt främst av finansiell karaktär om företags ekonomiska ställning. Utifrån företags aktiviteter skall redovisningen producera information om dess ekonomiska beteende, detta definieras som redovisningens roll.

Smith (2006) urskiljer redovisningen två roller, en beslutsroll samt en legal roll. I egenskap av beslutsroll fungerar redovisningen som ett beslutsunderlag vid ingåendet av kontrakt, som exempelvis vid aktieköp eller utlåning av kapital till företag. Då redovisningen verkar som en legal roll definierar den konsekvenserna av en lag eller ett kontrakt. Ett exempel på detta är då redovisningen är en bas för beskattning. Ett annat exempel är då redovisningen fastställer det fria egna kapitalet vilket ligger till grund för hur mycket som får delas ut i ett aktiebolag (Rihai-Belkaoui, 2007). Smith (2006) definierar syftet med extern redovisning att tillgodose information om ett företags ekonomi till olika användare. IFRS preciserar i p.12 i föreställningsramen syftet med finansiella rapporter på ett liknande vis. Innebörden är att tillhandhållande av information om företags finansiella ställning, resultat och förändringar i den ekonomiska ställningen skall vara användbar för beslut i olika ekonomiska frågor för olika användare (FAR SRS, 2008).

Redovisningens mål tar en användarorienterad utgångspunkt då formuleringen av en redovisningsteori bygger på politiska och lagstiftande aktioner. Detta ter sig dock inte helt bekymmerslöst då fastställande av målen med redovisningen beror på utfallet av konflikten mellan olika intressenter om information. Rapporter inom redovisning så som årsredovisningen bestäms utifrån interaktioner mellan tre grupper nämligen användarna, företagen samt redovisningsprofessionen. Det användarorienterade tillvägagångssättet innebär att redovisningen produceras utifrån användarna och deras behov. Företagen och redovisningsprofessionen arbetar för att ta fram samt verifiera relevant information (Rihai-Belkaoui, 2007). En användarorienterad framförhållning syns både i USA och i Storbritannien. Rihai – Belkaoui (2007) påpekar dock att det existerar två möjliga metoder till, den företagsorienterade samt professionsorienterade. Den förstnämnda innebär att informationen som företaget är redo att redovisa mäts och verifieras med bästa medel. Det senare bygger på att redovisningsprofessionen försöker hantera användarna och företagen genom att komma upp med olika redovisningslösningar som inrymmer deras behov.

Ijiri (1975) är kritisk till den allmänt kända förklaringen att redovisningen är till för användare i deras beslutsprocess. Detta synsätt sätter endast fokus på relationen mellan beslutsfattaren och redovisningskonsulten och tillstyrker inte relevansen av relationen mellan beslutsfattaren och själva företaget som det rapporteras om. Redovisningens syfte bör istället utgå ifrån ansvarsskyldighet mellan intresserade parter relationer. Företag har ett ansvar gentemot sina intressenter, anställda, kreditgivare, kunder och statliga myndigheter med mera.

Ijiri (1975) ser redovisningen som ett system som är designat i syfte att låta ansvarsskyldiga relationer flyta friktionsfritt. Om ansvarsskyldigheten ges större fokus och tillåts vara ett underliggande mål för redovisningen kan den tolkas på ett bättre sätt. Ansvarsskyldighet kan användas som en grund för vad företag skall redovisa. Företagen borde inte behöva redovisa viss information bara för att informationen är användbar för en intressent. Frågan bör ställas vare sig intressenten eller användaren har rätt till informationen. På detta sätt kan ansvarsskyldigheten användas som bas för vilken information som ska redovisas. Ansvarsskyldigheten behöver inte framställas som mål nummer ett med externredovisning men det borde framgå som ett underliggande mål. Om inte redovisningen ses med detta perspektiv blir mycket av praktiken inom redovisningen irrationell.

2.3.1 Redovisningens användare

Användarna är många och de kan vara aktuella, före detta eller potentiella användare. Exempel på användare är investerare, anställda och arbetarfack, långgivare, leverantörer, kunder, andra företag, statliga myndigheter, reglerande organ och rådgivare och liknande som tjänar aktieägare samt långgivare (Riahi-Belkaoui, 2007).

Intressenter av skilda slag behöver fatta olika beslut om hur de ska agera gentemot företag. Ägare av aktier behöver ta ställning till om de skall sälja sina andelar, potentiella ägare om de ska köpa. Leverantörer kan behöva utvärdera om ett företag kan levereras på kredit medan en bank om ett lån skall beviljas. Många av dessa användare behöver information för att bedöma framtiden. Besluten som användarna måste fatta handlar oftast om företagets framtida utveckling. För att bedöma utvecklingen och göra prognoser behövs tillförlitlig information om nuläget och vad som har hänt i företaget. Historiska data i sig är endast intressant för vissa användare så som skatteverket. Då utdelning eller olika bonussystem fastställs blir dock historiska siffror intressant då storleken för ersättningarna bygger på dessa (Lönnqvist, 2006).

Vidare kan behovet av information behandla resultatbedömning, uppskattning av framtida projekt, värdering av finansiell styrka, stabilitet, likviditet, betalningsförmåga och risk. Behovet av jämförelser av olika slag kan tillfredsställas med redovisning. Redovisningen kan användas till att fastställa om lagar och regler följts. Det finns även ett behov av att utvärdera ledningens arbete vilket redovisningen kan bistå med (Riahi-Belkaoui, 2007).

Young (2006) konstaterar att användarna av externredovisning har tilldelats stor uppmärksamhet av normgivare. I USA framgår det i föreställningsramen att externredovisning först och främst är till för att ge användarna och kreditgivarna användbar information för beslutsfattande. Böcker inom redovisning fastställer detta som syftet med redovisningen utan att problematisera sakfrågan. Allt detta har skett utan att någon vidare kunskap och efterforskning gjorts om behovet av redovisningsinformation och hur den

na information nyttjas av användarna vid beslut. Vid utvecklandet av redovisningen kunde andra syften samt användare av redovisning betonas eller markerats. Genom denna betoning har redovisningen begränsats i form av hur redovisningen skulle kunna bidra i ekonomisk rapportering och ansvarsskyldighet.

Hur som helst skiljer sig användare och deras behov mellan större och mindre företag. Större företags finansiella rapporter nyttjas av fler användare och kommenderar till en bredare uppsättning av beslut. Detta innebär att det finns ett behov för en mer omfattande redovisning för dessa företag. Samtidigt har de större företagen en publik ansvarsskyldighet gentemot sina finansiärer. De mindre företags främsta användare är anställda, ledningen, kreditgivare, leverantörer och skatteverket. Ur ledningssynpunkt ses dock inte de finansiella rapporterna som användbar information. Anledningen är att redovisningen är utformad för större företag och få av de mindre företags ledningar förstår sig på de finansiella rapporterna som åstadkommas. Informationsbehovet i mindre företag kommer bland annat från banker och ägare eller ledningen men i Storbritannien argumenteras det för att de finansiella rapporterna misslyckas med att tillfredsställa dessa grupperns behov. En mer skraddarsydd redovisning för dessa företag skulle vara bra och leda till mer användbar information (Evans, Gebhardt, Hoogendoorn, Marton, Di Pietro, Mora, Thinggård, Vehmanen & Wagenhofer, 2005).

2.4 Regelbaserad vs. Principbaserad redovisning

Det nya K2-regelverket kommer vara regelbaserat medan K3 kommer vara principbaserat. Dessa två regelverk kommer därför anpassas till redovisningen på olika sätt. I litteraturen från främst USA beskrivs fördelar respektive nackdelar med regel- eller principbaserad redovisning. I USA kategoriseras regelverket enligt Wagenhofer, Litan, Bromwich & Benston (2006) som regelbaserat, medan Storbritannien alltid använt principbaserat. Även IFRS ses som mer principbaserat regelverk.

2.4.1 Regelbaserad

Ett regelbaserat system utvecklas ofta när ett principbaserat system inte fungerar i samhället (Moore, 2009). Detta regelverk ger inte företagen samma möjlighet att genomföra bedömningar av reglerna utan det som står skrivet skall följas. Detaljerade regler gör att företagen måste strukturera sina transaktioner på ett sätt som uppnår särskilda redovisningsmetoder och regler, även om den inte återspeglar den ekonomiska substansen. Om dessa regler finns blir det enklare för intressenter att jämföra företag med varandra och även över tid (Maines et al, 2003).

En nackdel med regelbaserade och detaljerade regelverk är att de kan öppna möjligheten för chefer att manipulera redovisningen under täckmantel att de följer reglerna. Detta leder till att revisorns jobb att försöka stoppa manipuleringen blir svårare (Maines et al. 2003). I USA har dessa regler anklagats för att uppmuntra optimistiska chefer att forma transaktioner på ett sådant sätt som är lagligt men ger missvisande finansiella rapporter (Wagenhofer et al, 2006). Ett annat problem med dessa regler är att de ofta hinner bli föråldrade eller är ofullständiga när de publiceras. Trots detta har det visat sig att det finns en stor efterfrågan av detaljerade regler från företagens sida. Detta eftersom företagen är intresserade av mer guidning än vad principbaserat regelverk kan erbjuda (Maines et al, 2003).

2.4.2 Principbaserad

Ett principbaserat regelverk ger användaren möjligheten att göra bedömningar och det kräver stor kunskap från både chefer och revisorer. Den ekonomiska substansen i en transaktion är ofta viktigare att visa än formen, för att kunna återspegla substansen på bästa sätt är ett principbaserat regelverk det mest fördelaktiga. Till skillnad från ett regelbaserat regelverk är en jämförelse mellan företagen och innehållet i rapporterna över tiden inte lika enkel att överblicka (Maines et al, 2003).

Förespråkare för principbaserat regelverk påpekar att det inte är möjligt för de som skriver redovisningsreglerna att skriva dem på ett sätt så att de kan vara tillämpliga i alla situationer. När de trots allt ändå försöker blir resultatet ofta alltför långa och svårbegripliga regler (Wagenhofer et al, 2006). När det gäller byte av princip från en regelbaserad till en principbaserad redovisning kommer det att möjliggöra mer handlingsfrihet för företagen att utnyttja de begränsningar och oklara gränser som finns (Moore, 2009).

2.5 Kostnad/nytta med redovisningen

Rihai-Belkaoui (2007) presenterar FASB:s kvalitativa krav av redovisningsinformation. Där fungerar kostnad/nytta principen som ett genomträngande krav för redovisningsstandarder. Nyttan med informationen som utvinns från redovisningen måste överstiga kostnaden för att bli efterfrågad. Marton et al (2008) menar på att teoretiskt fulländad redovisning är bortkastad då kostnaderna för att producera sådan information är för omfattande samtidigt som beslutsfattare får svårt att ta till sig den. Informationens relevans samt tillförlitlighet kompromissas på grund av att informationen då kan bli för kostsam att producera.

IFRS anser, i föreställningsramen p.44 (FAR SRS, 2008), att avvägningen mellan nytta och kostnad med redovisningsinformation är en övergripande restriktion. Kostnaden av tillhandhållandet av informationen måste överstigas av nyttan. Men IFRS konstaterar dock att kostnaden inte alltid bärs av den som utvinner nyttan av informationen. Företagen kritiserar ofta redovisningen för att vara alltför komplicerad. Problemet är att företagen tar på sig en kostnad vars nytta sprids över ekonomin som helhet (Marton et al, 2008). Nyttan med redovisningsinformation tillgängligt är bättre fattade beslut medan kostnaden är produktionen av informationen (Smith, 2006).

En undersökning genomförd i Storbritannien visar att ägare samt ledare av mindre och medelstora företag ser nyttan med redovisning i mån av bekräftelse och verifikation av resultat. Hur företagen uppfattade nyttan och kostnaden med redovisning berodde delvis på storleken på själva företaget. Föredelar med redovisning uppfattades av företag som hade en omsättning på minst en miljon pund medan nackdelar uppfattades av företag som hade en omsättning under en miljon pund. Författarna till undersökningen såg de mindre företagen som vinnare vid lättade regler. En annan undersökning visar att en del mindre företag inte skulle adoptera FRSSE regler (mer praktiska regler likt K2) då de strävar efter att växa (Evans et al, 2005).

2.6 Bokföringsnämndens K-projekt

BFN är en myndighet under finansdepartementet (BFN, 2010) och deras uppdrag är att sätta upp regler för icke- noterade bolag (BFN, 2004), så att god redovisningssed uppnås. I förordningen uttrycks det som följande:

”Bokföringsnämnden har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning.”(SFS 2007:783, s 1)

För att uppnå detta ger de ut allmänna råd,uttalanden och vägledning. Dessa råd är dock inte formellt bindande men de ska ändå följas då de tolkar ÅRL och BFL, bryter företaget mot det allmänna rådet är chansen stor att lagen bryts (BFN, 2010).

2.6.1 K-projektet

I början av 2000-talet togs det första steget mot K-projektet då BFN och skatteverkets ingick ett samarbete för att ta fram förenklingar för mindre företag. Denna grupp, även kallad aktiebolagsgruppen, tog 2005 fram förenklingsförslag (Månsson, 2008). Dagens regelverk med ÅRL och BFN med alla tillhörande rekommendationer och råd har ansetts vara alltför komplext och svårt att överblicka främst för små företag (Broberg, 2007). Med denna bakgrund konstaterade BFN även att de regler som finns gällande icke noterade företag inte är ändamålsenliga samt att svenska regler ska komma närmare den internationella utvecklingen. Eftersom BFN uppmärksammat detta problem valde de att genomföra stora förändringar och ändrade i sitt normgivningsarbete (BFN, 2004).

2004 påbörjades därför det så kallade K-projektet, som innebar att förenklingar skulle genomföras främst för de mindre företagen och deras behov. Dock kan förenklingarna även vara fördelaktiga för andra intressenter (Månsson & Ohlson, 2008). K-projektet innebar att allmänna råd ska sättas upp efter företagens form och dess storlek. De olika formerna delas upp i kategorier och företagen fick även möjligheten att tillämpa ett mer avancerat regelverk. Inriktningen och uppdelningen i kategorierna har dock ändrats och i dagsläget delas företagen upp efter hur de enligt BFL ska avsluta året (BFN 2009). Året kan avslutas enligt BFL på följande sätt:

- ”1. ett förenklat årsbokslut
 2. ett årsbokslut
 3. en årsredovisning
 4. en årsredovisning enligt IAS/IFRS regler ”
- (BFN, 2009, s 1)

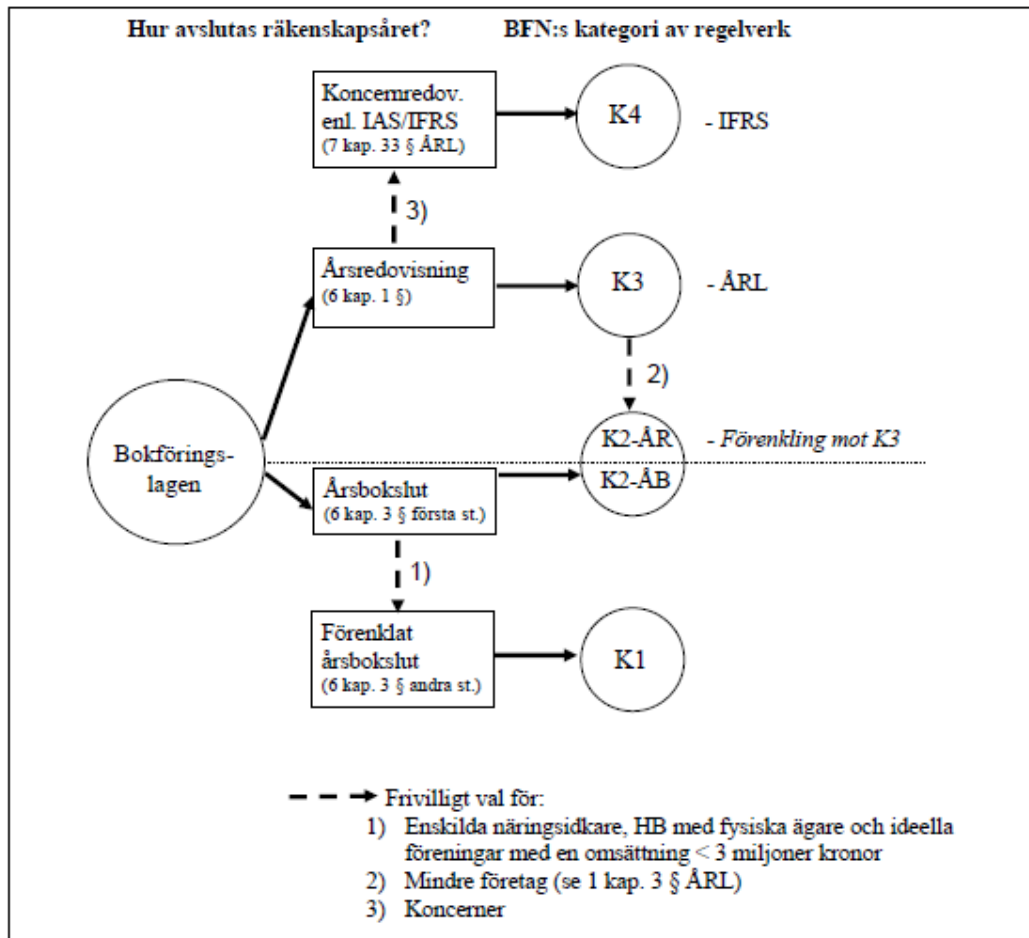
De olika kategorierna är följande: ”

- K1, små enskilda näringsidkare och små handelsbolag ägda av fysiska personer,
- K2, bl.a. mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- K3, större företag som inte ska följa IFRS, och
- K4, företag som ska följa IFRS i koncernredovisningen” (Overud, 2009, s 1)

Aktiebolag måste avsluta året med en årsredovisning och K3 kommer där vara huvudregelverket, de mindre företagen får dock välja att tillämpa de förenklade reglerna som finns i K2 (BFN 2008). De regelverk som är klara är K1 för enskilda firmor och K2 för aktiebolag. BFN arbetar för närvarande med K3 för alla företagsformer och K1 för ideella föreningar. När hela projektet är färdigställt kommer K3 gälla för alla företagsfor-

mer, medan K1 och K2 kommer vara olika beroende på företagsform dock med mestadels liknande värderingsprinciper (BFN 2009).

Följande bild visar vilket regelverk som ska följas beroende på hur året avslutas enligt bokföringslagen:”



Figur 1 Hur räkenskapsåret avslutas i BFNs olika regelverk.

”Bild hämtad från BFN (2009, s 2)

Figur 2-2 Beskrivning över K-projektet

2.6.1.1 Förenklingar i K2

Detta regelverk är en förenkling gentemot huvudregelverket K3 och den är förenklad så långt de går inom ramen för nuvarande lagstiftning. Detta är ett allmänt råd som ska läsas i samband med ÅRL och BFL. Reglerna kommer att vara standardiserade och kommer inte ge företagen någon större valmöjlighet, rådet kommer därmed vara regelbaserad. De som har möjligheten att tillämpa detta råd är mindre privata aktiebolag (Broberg, 2007). Ett företag anses som större om de uppfyller två av följande tre kriterier, om de inte gör de betecknas de som mindre:”

- Medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50
- Balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25. milj kr

- Nettoomsättningen i företaget har för vart och ett av de två senaste räkenskaps-åren uppgått till mer än 50 milj. kr.” (ÅRL 1 kap 3§ 4 p)

Om företaget är ett mindre privat aktiebolag enligt de gränsvärden som ställts upp, kan de välja att tillämpa K2 och de måste då göra det fullt ut. Det vill säga att de måste tillämpa alla de regler som är uppställda i rådet och får inte hämta vägledning från något annat råd eller rekommendation. När företagen väljer att tillämpa K2 ska detta redovisas med en kostnadsslagsindelad resultaträkning. Redovisningen ska även vara framåtriktad från första tidpunkten som K2 tillämpas, vilket betyder att inga jämförelsetal ska räknas om (Broberg, 2007).

2.6.1.2 K2:s uppbyggnad

Detta råd bygger i huvudsak på försiktighetsprincipen (Broberg, 2007). Detta innebär att skulder ska värderas högt och tillgångar lågt (Smith, 2006). Även matchningsprincipen har en stark koppling till regelverket, och till företagens hjälp finns det ett frågeschema så de kan avgöra om utgiften ska redovisas som en kostnad (Drefeldtet & Lundqvist, 2008). Själva strukturen är uppbyggd likt ÅRL, det vill säga att först beskrivs de allmänna reglerna, sedan kommer regler för förvaltningsberättelse, resultat- och balansräkning. Även tilläggsupplysningar finns med i slutet av rådet. Det tillåts ingen värdering till verkligt värde utan anskaffningsvärde används (Broberg, 2007). En stor förenkling är att språket är skrivet på ett enklare och mer pedagogisk sätt vilket hjälper företagen att förstå regelverket. K2 kräver också färre tilläggsupplysningar vilket underlättar för de minsta bolagen. Även det faktum att få alternativ finns samt att alla regler finns på samma ställe ses som en förenkling (Månsson & Ohlson, 2008). Exempel på specifika förenklingar som K2 tar upp:

- Inkomster eller kostnader som understiger 5000 kr behöver inte periodiseras
- Kostnader som återkommer varje år får kostnadsföras när fakturan kommer, men det får inte vara större variation än >20 % mellan åren
- Får endast genomföra avsättningar vid formella åtaganden, och ska inte nuvärde beräknas om perioden är kortare än 10 år
- Egenutvecklade immateriella tillgångar är inte tillåtet att ta upp i BR
- Byggnader och mark får endast skrivas upp till taxeringsvärdet
- Bara operationell leasing
- Ingen uppskjuten skatt
- Finansiella instrument ska tas upp till anskaffningsvärde och inte verkligt värde. (Pettersson, 2010)

2.6.2 Fördelar respektive nackdelar med K2

En fördel som kommer med regelverkets förenklingar är att reglerna nu finns samlade på ett ställe. Detta innebär att producenten av redovisningen inte behöver leta efter vilket specifikt råd som gäller, eller känna sig osäker på att det finns mer information någon annanstans. Det är nämligen tydligt i K2 att vägledning inte ska hämtas från andra ställen. För företag som har små resurser eller ingen kunskap om redovisning är K2 en

fördel då det inte finns andra alternativ eller valmöjligheter kring olika principer. Fördelarna kommer antagligen vara störst för mindre företag och redovisningsbyråer där standardisering av årsredovisningarna kan vara mer effektivt (Månsson & Ohlson, 2008).

K2 kan anses vara ganska strikt eftersom andra alternativ inte tillåts. Detta innebär att företag eller olika branscher inte kan anpassa redovisningsprinciper efter deras specifika karaktär. Detta kan betyda att redovisningen inte alltid lyckas att visa en rättvisande bild. Osäkerhet kan också uppstå då det kan ifrågasättas om ett K2-bokslut ger lika bra information om företagets finansiella ställning som ett K3-bokslut skulle göra. Bankerna bör dock se K2 som något positivt för de minsta bolagen. Dock kommer de även i fortsättning vara beroende av rätt information när de tar sina beslut. Detta innebär att de nog kommer kräva av en del företag att deras årsredovisning upprättas enligt K3 (Månsson & Ohlson, 2008).

2.6.3 När ska K2 tillämpas

Månsson & Ohlson (2008) anser att för de företag som i dagsläget funderar på att gå över till K2 finns det egentligen inget som tyder på att de bör avvakta. Detta eftersom det alltid går att byta tillbaka till nuvarande normering eller i framtiden gå upp till K3. Det finns dock vissa anledningar som gör att företagen är osäkra och väntar med att börja tillämpa K2. De nämner att företagen kan välja att avvakta. De kan avvakta tills K3 publicerats eller tills K2-regelverket är helt klart. Detta eftersom varje extra byte av redovisningsprincip/regelverk innebär merarbete och en extra kostnad. Även det faktum att K2 kan komma att förändras igen påverkar företagens val. De avvaktar hellre tills utredningen om enklare redovisning och SamRob är klara och deras påverkan på K2 är fastställd. En sista orsaka kan vara att företagen avvaktar tills regelverket är obligatoriskt. Detta eftersom de regler som företagen följer idag är likvärdiga med K2-regelverket. En annan anledning kan vara att företag som har många externa intressenter måste avgöra om förenklingarna och dess fördelar överväger osäkerhet som finns att årsredovisningen inte ger en rättvisande bild över företagets finansiella ställning. Även de företag som funderar på att skaffa extern finansiering ska fundera på om K2 är rätt alternativ för dem (Månsson & Ohlson, 2008).

2.6.4 Skillnaden mellan K2 och K3

K3 kommer vara huvudregelverket och K2 är en förenkling utav denna (BFN 2008). K3 kommer antagligen att baseras på IASB:s IFRS för SMEs, och kommer därmed ha en föreställningsram (BFN, 2009). Detta innebär att tillskillnad från K2 som är regelbaserad kommer K3 vara principbaserad och valmöjligheterna för olika bedömningar är större (Broberg, 2007). Nedan nämns några skillnader mellan K2 och K3:

- Ett företag som tillämpar K3 kan välja att avvika från det allmänna rådet för att en mer rättvisande bild av företaget ska kunna ges, denna möjlighet finns inte för K2.
- Det krävs mindre tilläggsupplysningar för K2 bolag än för K3.
- I K2 får enbart en kostnadslagsindelad resultaträkning användas, medan K3 bolagen även kan välja på en funktionsindelad resultaträkning.
- K2 företagen har möjligheten att beräkna tillgångarnas nyttjandeperiod till fem år oavsett dess ekonomiska livslängd. Detta är inte möjligt i K3-regelverket, utan de ska beräkna nyttjandeperioden efter den ekonomiska livslängden.

- När det gäller värdering av finansiella tillgångar är K2 begränsad till anskaffningsvärde vid värdering. I K3 ges möjligheten att värdera tillgångar till verkligt värde (Broberg, 2007).

Aktiebolagen kommer efter K3:s införande att automatiskt hamna i K3-regelverket, men de mindre företagen har då möjligheten att tillämpa förenklingarna i K2 (BFN 2009).

2.7 Pågående förenklingsarbete

Det pågår även andra förenklingsarbeten på EU nivå samt i Sverige som kan komma att påverka K2. EU har i dagsläget ingen direkt påverkan på K2 men de svenska utredningarna kan komma att förändra K2-regelverket. Dessa är utredningen om enklare redovisningen och utredningen om frikopplingen mellan redovisning och beskattning (Månsson & Ohlson, 2008).

2.7.1 IFRS för SME

IASB publicerade den nionde juli år 2009 international financial-reporting standards (IFRS) för mindre och medelstora företag (small and medium-sized entities). Dessa företag representerar mer än 95 procent av alla företag. Anledningen till att detta regelverk togs fram var att den fulla IFRS var designad för större publika företag och dess aktieägares behov av finansiell information. Detta regelverk är mycket omfattande och täckte in många frågor inom redovisningen. Användare av finansiell information hos mindre och medelstora företag har inte samma behov som de hos större publika företag. Användare i SME:s bekymrar sig mer över att försöka uppskatta kortsiktig kassaflöden, likviditet och betalningsförmåga. Samtidigt klagade många SME företag över den tunga bördan som uppstod från det fulla IFRS regelverket då detta blivit mer och mer detaljerat och omfattande. Alltså har IASB försökt uppnå två mål med detta regelverk, användares behov skulle tillgodoses samtidigt som en balans skulle finnas för kostnaderna motsvarande nyttan med att producera finansiella rapporter för SME företag (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010).

SME företag definieras som företag som inte har någon publik ansvarsskyldighet och som publicerar ”general purpose financial statements” för externa användare. Externa användare är exempelvis ägare som inte leder företaget samt nuvarande och potentiella kreditgivare. (International Accounting Standard Board, 2009). General purpose financial statements definieras som finansiella rapporter som är till för användare som inte har någon möjlighet att införskaffa skräddarsydd information för deras behov (International Accounting Standards Committee Foundation, 2010).

2.7.2 Enklare redovisning

En utredning som är aktuell är utredningen enklare redovisning som ligger på regeringsnivå. Anledningen till att denna utredning sattes igång var att svenska redovisningsregler var mer långtgående än andra internationella regler på EU nivå (Månsson, 2008). Utredningen startades i juni år 2007 och syftet var att den skulle förenkla ÅRL och BFL så att företagens administrativa kostnader skulle kunna sänkas. Detta hade tidigare uppmärksammats inom EU då kommissionen år 2005 delgav sitt första förenklingsprogram. De satte upp ett mål att den administrativa bördan skulle sänkas för företag med 25 procent inom några år, detta var något som de även uppmanade sina medlemsländer till att göra. Sverige valde att gå på samma procenttal när det gällde sänkningen, men

valde en kortare tidsperiod (SOU 2008:67). De frågor som utredningen tog sikte på var följande ”

- Genomförande av EG:s redovisningsdirektiv i små och medelstora företag
- Tilläggsupplysningar till ÅRL
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.
- Gemensam verifikation
- Reglerna om årsbokslut
- Finansieringsanalys
- Koncerndefinitioner
- Tryggandelagen
- Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning. ” (SOU 2008:67, s 13)

Det första delbetänkandet gällde de fem första punkterna och kom ut i juni 2008. Förslagen väntas gälla för företag som avslutar sitt bokslut efter 1 juli 2009. K2 är ett annat förenklingsprojekt som är skriven som ett komplement till ÅRL. Om ÅRL förenklas och ändras kommer dessa förändringar även att införas i K2 (Månsson & Ohlson, 2008).

Utskottet kring enklare redovisning konstaterar att den svenska regleringen med starka ramlagar och kompletterande normgivning är den bästa regleringstekniken på redovisningsområdet. De nämner att processen att ta fram kompletterande normgivning, i jämförelse med lagstiftningsprocessen, är både smidigare, snabbare och flexiblare. Det kan idag sägas att lagstiftarens regleringsroll mot företagen mer och mer gått över till BFN och lagstiftarens roll idag är mer att se till så att BFN har de medel de behöver för att sköta detta (SOU 2008:67).

2.7.3 SamRob

Utredningen där sambandet mellan redovisning och beskattning ligger på statlig nivå. Regeringen tog ett beslutet att utredningen skulle sättas upp 2004 (SOU 2008:80). Denna utredning kallas även för SamRob och dess slutbetänkande presenterades i september 2008. Syftet är att utreda om den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning ska finnas kvar eller om Sverige ska ha olika regler för dessa områden. Detta är något som är vanligt förekommande internationellt. God redovisningssed kommer då tas bort från inkomstskattelagen. K2-reglerna kommer dock vara skrivna på ett sätt så att de stämmer överens med skattereglerna. Detta innebär att K2-reglerna kan behövas skrivas om (Månsson & Ohlson, 2008).

2.8 Sammanfattning

Den första aktiebolagslagen publicerades år 1848, vilken även reglerade redovisningen (Fagerström & Lundh 2009). ABL blev senare ÅRL samtidigt som BFL uppdaterades under åren men de senaste femton åren har det skett mer frekventförändringar (Artsberg, 2005). Redovisningen i Sverige har influerats och förts framåt av främst Tyskland och USA (Artsberg, 2005). Tyskland påverkade som mest fram till andra världskriget men sedan dess har USA betytt desto mer (Nilsson, 2005). EU har dock de senaste åren kommit att inverka på den svenska redovisningen med bolagsrättsliga direktiv och IFRS för noterade bolag (Fagerström & Lundh 2009).

Redovisningens innehåll påverkas av formen för reglering vilket får konsekvenser för dess policy och praktik. De tre organisatoriska principerna marknaden, staten och samhället formar regleringen av redovisningen. Marknadsregleringens vägledande princip är spritt ägande, statens är hierarkisk kontroll medan samhällets är spontan solidaritet/samhörighet. Regleringen av redovisningen byggs upp av de organisatoriska principerna och kontradiktionerna dem emellan (Puxty et al, 1987). Redovisningens funktion legitimeras genom dess förmåga att reflektera kring samhällets problem. BFN har denna legitimitet i Sverige då de har medlemmar från olika institutioner som diskuterar och reflekterar. Redovisningen hittar även sin funktion genom att relatera till en större kraft. Då staten i Sverige på 1980-talet var stark sökte redovisningsprofessionen sig mot denna men då staten försvagades började redovisningen söka sin legitimitet från marknaden (Jönsson, 1991). Inflytande på länders och Sveriges redovisning kommer troligtvis att öka på grund av den internationella harmoniseringen som sker. Reglering av redovisning på nationell nivå kan inte utforskas utan att beakta den globala processen vars form för utveckling sker genom hierarkisk kontroll (Willmot et al, 1992).

Redovisningens funktion är att producera information, som är av kvalitativ samt främst finansiell karaktär om företags ekonomiska ställning, för beslutsfattande (Rihai-Belkaoui, 2007). Redovisningens användare är aktuella sådana men även potentiella och före detta. Investerare, anställda och arbetarfack, långgivare, leverantörer, kunder, andra företag, statliga myndigheter, reglerande organ och rådgivare och liknande som tjänar aktieägare samt långgivare är alla exempel på användare av olika slag (Rihai-Belkaoui, 2007). Användare och deras behov av information skiljer sig dock åt mellan mindre och större företag. De mindre företagen skulle behöva en mer skraddarsydd redovisning för att göra informationen mer användbar. En annan skillnad i storleken på företag handlar om hur nyttan och kostnaden uppfattas med redovisningen. En undersökning visar att företag som hade en omsättning på minst en miljon pund såg fördelar med redovisningen medan företag med en omsättning under en miljon pund hade en mer negativ syn till redovisningen och dess nytta (Evans et al, 2005).

Inom redovisningen kan ett regelbaserat system eller principbaserat fungera. Med ett regelbaserat regelverk ger inte företagen möjligheten göra bedömningar av reglerna. Med ett principbaserat regelverk ges möjligheten för bedömningar men detta kräver en större kunskap från både chefer och revisorer (Maines et al, 2003). K2-regelverket är en förenkling mot huvudprincipen K3. K2 kommer kunna tillämpas av mindre privata aktiebolag. K-projektet påbörjades av BFN 2004 i syfte att förenkla främst för de mindre företagen. Detta eftersom de regler som fanns var alltför komplexa för dessa företag (Broberg, 2007). Det pågår dock förenklingsarbeten som kan komma att påverka K2, utredningen om enklare redovisning samt utredningen om frikopplingen mellan redovisning och beskattning (Månsson & Ohlson, 2008).

3 Metod

I detta avsnitt beskriv metoden som använts vid genomförandet av uppsatsen men även en motivering till de olika valen diskuteras. Detta för att en ökad förståelse över hur data samlats in som hjälpt till att besvara på forskningsfrågan. Först presenteras vilken vetenskaplig metod som tillämpats och efter det genomgås valet av vetenskaplig ansats. Datainsamling, hur intervjuerna har genomförts och valet av respondenter motiveras därefter. Analysmetoden och hur litteratursökning gjorts följer sedan. Efter det diskuteras tillförlitligheten och därmed validiteten, reliabiliteten och källkritik.

3.1 Vetenskaplig metod

Metoder för forskningsprocessen brukar delas in i kvalitativa samt kvantitativa. Den kvalitativa metoden syftar ofta till att skapa en djupare förståelse av problemet (Holme & Solvang, 1997). Ett vanligt sätt att arbeta är genom intervjuer där intervjupersonen i fråga ger direkta citat. Ett annat sätt att arbeta och införskaffa data är via direkta observationer av studerade individer. Ett tredje tillvägagångssätt är dokumentanalys där specifika dokument analyseras som exempelvis publicerade skrifter (Larsson & Mannheim, 2005). Den kvantitativa metoden är inspirerad av naturvetenskapliga metoder men anpassade för att studera människor och dess fenomen. Ett exempel på en kvantitativ metod är användningen av frågeformulär (Johannessen & Tufte, 2003). Syftet med en kvantitativ metod är ofta att orsaksförklara de fenomen som undersöks (Andersen, 1998).

Till studien har den kvalitativa metoden anammats då syftet med uppsatsen är att få en ökad förståelse till varför inte fler företag anslutit sig till att använda K2 reglerna. Kvantitativa undersökningars kunskapsyfte är av förklarande karaktär (Andersen, 1998) Uppfattningen är att en kvantitativ studie inte skulle kunna svara på den ställda problemfrågan i uppsatsen då frågan i sig kräver en djupgående analys. En undersökning gjord av KPMG visar att väldigt få företag använder sig av K2 reglerna. Detta trots att K2-reglerna har praktiska fördelar och kostnadsfördelar. Dock har ingen tidigare undersökning påvisat de orsaker som ligger bakom företagens val. Den fördjupade förståelsen för ämnet skall fås genom ett antal intervjuer som går in på djupet i ämnet samt via debatten som förts kring ämnet. För att få en helhetsbild är ambitionen att intervjuer skall ske med personer som har goda kunskaper om K2 och arbetar i företag som har möjligheten att tillämpa K2-reglerna eller kontakt med dessa som redovisningskonsulter eller revisorer.

3.2 Vetenskaplig ansats

Induktion och deduktion handlar om tillvägagångssätten för hur forskare kan dra vetenskapliga slutsatser. Således är induktion och deduktion modeller för teoribildning där uppbyggnaden av teori sker efter klara mönster. Deduktion förekommer då forskaren utgår ifrån generella principer och därifrån arbetar sig fram till en slutsats om enskilda händelser. Forskaren utgår ifrån axiom, som exempelvis teorier eller naturlagar, och deducerar därifrån andra påståenden (Thomassen, 2006). Induktion, upptäckstens färd, är då forskaren drar generella slutsatser utifrån enskilda händelser (Andersen, 1998). Induktionen som arbetssätt börjar med specifika observationer och bygger vidare mot generella mönster (Patton, 2002). Ett exempel på ett induktivt förfarande är då forskare utifrån ett underlag av ett antal intervjuer och individers upplysningar drar en generell

slutsats (Andersen, 1998). Forskare kan bygga en teori för induktion och tolkning genom att syntetisera (Patton, 2002). Strauss och Corbin (1998) skriver att kvalitativa studier ofta har en induktiv ansats men samtidigt görs tolkning av olika slag och tolkning ser författarna som någon form av deducering. Det är alltså svårt att vara helt induktiv, forskare deducerar utifrån data men även vad personen ifråga har studerat sedan tidigare och livserfarenhet.

Studien har haft ha ett induktivt förhållningssätt då det finns sparsamt med litteratur och tidigare studier inom forskningsområdet. Den teoretisk referensram är uppbyggd med hjälp av vetenskapliga artiklar med mera för att underbygga induktionen och tolkningen. Detta eftersom K2 är ett fenomen som inte studerats i någon större omfattning. Slutsatsen har härletts främst utifrån det insamlade empiriska materialet kopplat till den teoretiska referensramen. Därmed har det varit möjligt att dra generella slutsatser utifrån enskilda händelser.

3.3 Datainsamling

Andersen (1998) talar om att undersökningsdesignen påverkar valet av datainsamlingsmetod, designen kommer att bestämma kombinationerna av metoder för datainsamling som kommer att användas. Intervjudata, statistiska registerdata eller frågeformulärdata är exempel på olika kombinationer av tillvägagångssätt som en forskare kan använda sig utav, dessa kombinationer utgör undersökningsdesignen. Data kan sedan grupperas in i två kategorier, primärdata samt sekundärdata. Primärdata är data som forskaren själv samlat in. Sekundärdata är data som samlats in av andra personer, forskare eller institutioner. Primärdata kan vara information från intervjuer eller enkäter medan sekundärdata kan vara tidningsartiklar, dokument och offentliga samt privata statistiska data med mera (Andersen, 1998).

3.3.1 Primär- och sekundärdata

Studien utförs med en kvalitativ undersökning och primärdata kommer främst att bestå av informationen som utvinns intervjuer samt artiklar från den aktuella debatten i ämnet. Sekundärdata infinner sig i form av böcker, vetenskapliga artiklar samt andra rapporter. I *bilaga 1* förklaras hur empirin är uppdelad. Denna del återfinns i två olika kapitel dels debatt där aktuella artiklar i ämnet redovisas och i resultatredovisningen där intervjusvaren presenteras. I tabellen beskrivs även vilka respondenterna är, deras yrke samt arbetsgivare. Detta för att läsaren ska kunna få en uppfattning om hur väl insatta de är i ämnet. I resultatredovisningen har respondenterna valts att hålla anonyma.

3.4 Intervjuer

Den kvalitativa forskningsintervjun handlar om att erhålla beskrivningar av den intervjuades livsvärld och hur personen förhåller sig till denna. Intervjun är med andra ord ämnesorienterad där två personer diskuterar ett ämne som är intressant för bådadera parterna. Forskarens uppgift är att förstå de centrala ämnen som den intervjuade erfar och förhåller sig till samt beskriva detta (Kvale, 1997).

Det finns olika sätt att genomföra en kvalitativ intervju på då den kan vara mer eller mindre strukturerad. De extrema gränserna är strukturerad intervju samt ostrukturerad. Den strukturerade intervjun är väl förebered med klara samt ordnade frågor i förväg. Till skillnad från den kvantitativa forskningsintervjun är frågorna här fortfarande öppna och inget frågeformulär existerar. Då en intervju sker ostrukturerat finns inga frågor

förberedda i förväg eller någon speciell ordningsföljd. Den ostrukturerade syftar till att skapa ett öppet samtal mellan forskaren och respondenten. Intervjuformen är därmed informell. Fördelen med denna intervjuform är att respondenten ges frihet och kan känna sig mer bekväm med situationen. Samtidigt har forskaren en större frihet och flexibilitet i dennes arbete i val av tema och ämne för diskussionen. Fördelarna med den strukturerade är standardiseringen i sig då svaren blir enkla att jämföra och analysera. Ännu en fördel är att intervjupersonen blir tvungen att hålla sig till ämnet och tiden används effektivt (Johannessen & Tufte, 2003).

Det finns ännu en intervjumodell, den delvis strukturerade. Denna modell baseras på en intervjuguide som innehåller vilka teman och generella frågor som skall tas upp. Guiden innehåller ofta en ordningsföljd för dessa teman. Frågorna är syftade till att uppmuntra den respondenten till att komma med fördjupande information. Fördelen med denna intervjuform är att den ger en bra balans mellan standardisering och flexibilitet (Johannessen & Tufte, 2003).

Intervjuerna genomfördes enligt den delvis strukturerade formen. Av erfarenhet kan vissa individer som intervjuas lätt komma bort från ämnet om det inte finns någon struktur. Men samtidigt sågs fördelar med att ha intervjuerna relativt fria, flexibla och inte alltför standardiserade då detta ledde till djupare svar från de intervjuade personerna. För att öka kvaliteten på intervjuerna upprättades några generella frågor och teman som ansågs vara väsentliga i förhållande till problemfrågan. En del underfrågor var också utarbetade i förväg.

3.4.1 Val av respondenter

De intervjupersoner som valts ut har kunskap om K2-reglerna. För att rätt respondenter skulle delta sattes vissa kriterier upp efter vad som önskades utav dem. Det var viktigt att träffa de som är insatta i redovisning och K2-regelverket och då främst redovisningskonsulter och revisorer. För att öka spridningen har även respondenter från BFN valts ut och även en som deltagit i utredningen kring enklare redovisning. Sammanlagt har åtta personer intervjuats, två personer via e-post, en person via telefon och fyra respondenter personligt. Respondenterna kommer främst från revisions – och redovisningsbyråer av olika storlek. Vid redovisningen av respondenternas åsikter har de valt att hållas anonyma. Dock har de i vissa lägen beskrivits deras yrkesroll för att få en bättre tillförlitlighet i deras svar.

3.5 Analysmetod

Fenomenologisk analysmetod innebär att författaren försöker greppa och belysa meningen, strukturen och essensen hos en persons eller grupps erfarenhet av ett fenomen. Det är den levda erfarenheten och den subjektiva upplevelsen som är utgångspunkten (Alvesson & Skoldberg, 2008). För att greppa en persons erfarenhet av ett fenomen måste djupgående intervjuer genomföras med personer som har varit i kontakt med fenomenet. Forskare kan använda fenomenologin som ett förhållningssätt istället för ett sätt att legitimera en kvalitativ undersökning (Patton, 2002). K2 är ett fenomen, intervjuer har genomförts med respondenter som har varit i kontakt med detta fenomen på ett eller annat sätt. Målen med intervjuerna har varit fenomenologiska då intervjupersonernas egna erfarenheter och deras egen upplevelse av K2-reglernas intåg har stått i centrum. Fenomenologin har därmed använts som ett redskap och ett förhållningssätt i att bringa klarhet och ordning kring fenomenet K2.

Strauss och Corbin (1998) presenterar en mikroskopisk analysmetod. Denna metod ser analysen som en kreativ process och inte strukturerad, statisk och rigid. Forskaren rör sig mellan olika sätt att koda och använder sig utav olika tekniker. Den mikroskopiska analysen börjar med en line by line, det vill säga en detaljerad, analys av den insamlade datan. På detta sätt hittar forskaren koncept, med detta menas att data klassificeras enligt grupper. Men koncept kan det finnas dussintal av, därför går analysen vidare med att kategorisera datan. Forskaren inser att vissa koncept går in i varandra och kan infinna sig under en kategori, på så sätt sker en abstraktion. När detta har genomförts blir det enklare för forskaren att hantera och analysera datan djupare och utveckla datan vidare i egenskaper och dimensioner. Denna process kallas för öppen kodning, en annan process är axial kodning där analysen förs vidare genom att kategorier relateras till varandra. Det gäller för forskaren att veta hur olika koncept relaterar till varandra. Sedan finns det verktyg som att ställa frågor till texten och göra jämförelser som forskaren kan använda sig av under hela processen.

Intervjuerna som genomförts i denna undersökning har analyserats i stora drag enligt den mikroskopiska metoden. De inspelade intervjuerna har dokumenterats medan e-post intervjuerna har bibehållits som de mottagits då svaren varit konkreta och relevanta. Dokumenten har sedan lästs igenom överskådligt för att sedan gå in djupare och jämföra de olika respondenternas svar med varandra. Nästa steg har varit att hitta koncept och efter det kategorisera. En indelning av dokumenten gjorts i fyra delar, svensk reglering och BFN, funderingar kring K2 och dess förenkling, antaganden om varför företagen inte tillämpar K2 och kritik mot projektet. Härefter har en koppling skett till den teoretiska referensramen samt debatten. Empirin och analysen presenteras under avsnittet resultatredovisning. Detta för att i slutdiskussionen kunna föra en bra diskussion i ämnet.

3.6 Litteratursökning

Den litteratur som använts i uppsatsen har hämtats från olika databaser och internetsidor. Databasen som varit mest förekommande är FARkomplett.se där de flesta debatt artiklarna hämtas från. Även de stora revisionsbyråernas hemsidor och BFN:s hemsida har en del publikationer publicerats som varit till stor nytta. De vetenskapliga artiklarna som använts kommer från olika magasin såsom Accountig Horizon, Accounting organization and society och European accountig review. Eftersom K2-regelverket är ett nytt fenomen förekommer det väldigt få publikationer gällande detta ämne. Därför har en bredare litteratursökning behövt genomföras. Detta har lett in till en bredare vinkel av ämnet men även andra infallsvinklar som kan användas till att besvara forskningsfrågan.

3.7 Tillförlitlighet

I följande avsnitt kommer en beskrivning över hur tillförlitlighet uppnås. Sedan kommer studiens tillförlitlighet att diskuteras. Detta för att läsaren själv ska kunna bedömma tillförlitligheten i uppsatsen.

3.7.1 Validitet

Validitet handlar om i vilken utsträckning en metod undersöker vad den är avsedd att undersöka (Kvale, 1997). Validitet i kvalitativa studier beror på noga utvalda instrument som har förmågan att mäta det som avses. Därmed blir valet av undersökningsfrågor och andra instrument väsentliga i syfte att erhålla en hög validitet (Patton, 2002). Validitet som begrepp innehåller två andra begrepp, nämligen giltighet och relevans. Giltig-

het innebär att det finns en generell överensstämmelse mellan det teoretiska och empiriska begreppsplanet. Relevansen innebär berättar hur relevanta de empiriska begreppen samt variablerna är i förhållande till problemformuleringen (Andersen, 1998).

I syfte att säkra en hög validitet, därmed giltighet, för den kvalitativa underökningen var det viktigt att de intervjuade personerna uppfattade och tolkade begrepp likvärdigt. Detta för att inte missuppfattningar skulle uppstå. Detta har uppnåtts genom att respondenterna fått ta del av huvudfrågorna i intervjuguiden några dagar innan intervjutillfället. För att uppnå en hög relevans har en viss struktur vid intervjuerna använts. Med hjälp av en intervjuguide där vissa teman och generella frågor framkom har det som avsåg att undersökas också var det som undersöktes. Under hela uppsatsprocessen har problemfrågan och syftet alltid varit i åtanke.

3.7.2 Reliabilitet

Reliabiliteten handlar om i vilken omfattning undersökningen har påverkats av tillfälligheter. Reliabiliteten rör också hur säkert det är att det som mäts är det som avses att mätas (Andersen, 1998). Hur forskaren väljer ut, samlar in och bearbetar data påverkar undersökningens reliabilitet. Om en undersökning har hög reliabilitet skall samma resultat uppstå om undersökningen upprepas vid olika tidpunkter. Ett annat sätt att mäta reliabilitet är att flera forskare undersöker ett fenomen som redan utforskats av en tidigare studie. Om dessa forskare kommer fram till samma resultat som den tidigare studien gjort talar detta för att den ursprungliga studien har hög reliabilitet (Johannessen & Tufte, 2007).

En hög reliabilitet har åstadkommit delvis genom att intervjuerna utförts grundligt. Intervjuerna har spelat in på en mp3-spelare för att säkerställa reliabiliteten. Dessutom har det varit viktigt att det personerna som intervjuats känt sig tillfreds. Intervjufrågorna har varit genomtänkta och en del av svaren har upprepats av olika respondenter. Även den litteratur som använts har varit av vetenskaplig karaktär vilket höjer reliabilitet. Det faktum att intervjuerna till stora delar återspeglade det som diskuterats i debatten tyder på att reliabilitet är hög.

3.8 Källkritik

Då ämnet K2 är ett relativt nytt fenomen har det varit svårt att hitta relevanta tidigare studier och bredare forskning. Dessutom förekommer det vissa skillnader mellan artiklar som använts. Eftersom det förekommer sparsamt med litteratur i ämnet, har vissa författare använts mer flitigt. Då ämnet är nytt har bland annat tidsskriften *Balans* använts för att hitta intressanta diskussioner. Det är dock skillnad i att använda sig av sådana artiklar och andra av mer vetenskaplig karaktär då det ofta ligger mycket mer jobb bakom en vetenskaplig artikel. Utgångspunkten har varit att använda ursprungskällor men detta har inte alltid kunnat uppnås då vissa böcker samt artiklar som använts refererat till andra tidigare böcker samt artiklar.

3.9 Sammanfattning

Hittills i metoden har uppsatsens uppbyggnad beskrivits, såsom att studien bygger på en induktiv ansats och en kvalitativ metod har valts för att besvara forskningsfrågan. Det har genomförts väldigt få undersökningar i detta ämne, därför har en bredare litteratursökning varit nödvändig. Till litteraturen har en del vetenskapliga artiklar använts som hämtats från erkända internationella redovisningsmagasin. Till empirin har två oli-

ka delar använts, dels har den pågående debatten granskats samt har intervjuer genomförts med personer insatta i branschen. Artiklarna som används i debatten är nästan uteslutande från FAR:s branschtidning Balans. För att kunna besvara forskningsfrågan genomfördes även intervjuer med personer med kunskap inom svensk redovisning och framförallt K2. Intervjuerna har presenterats med olika teman i resultatredovisningen. Svaren har där tolkats med hjälp av litteraturen och debatten. De intervjupersoner som deltagit finns i *bilaga 1*. De har dock valts att hålla anonyma vid redovisningen.

3.9.1 Fortsatt disposition

Följande bild kommer att beskriva den fortsatta dispositionen i uppsatsen. Bilden beskriver vad varje kapitel innehåller samt visa kopplingen mellan de olika kapitlen.



Figur 3-1. Uppsatsens vidare disposition

4 Debatt

I detta kapitel kommer den debatt som pågår gällande K2 och förenklingsarbete i Sverige att återspeglas. Dessa artiklar kommer till största del ligga till grund för de frågor som besvaras i resultatredovisningen. Vissa åsikter kommer också att användas till att tolka svaren och ge bättre tyngd till de argument som tas upp i resultatredovisningen och slutdiskussionen.

Arikel	Författare	År	K2	Förenkling	Normgivning	Övrigt
Löser regeringen verkligen "fel" problem	Engström & Johansson	2009	X	X	X	
Orimlig väntan på enklare redovisningsregler	Drefeldt & Törning	2008			X	X
Företagen nobbar K2	Kristofersson	2009	X	X		X
Nya årsredovisningsregler för mindre aktiebolag	Precht	2008				X
Avbryt utvecklingen av K3-regelverket	Persson & Peters	2009	X			X
Inte enklare med förenkling	Drefeldt	2009		X		X
Dags att städa upp i årsredovisningslagen	Drefeldt	2009		X		X
Nu är K2 äntligen här	Drefeldt	2008	X			
Regeringen löser fel problem för landets småföretagare	Börsvik, Magnusson & Prytz	2009	X	X		
Externredovisningens grundläggande värderingsproblem	Falkman	2001			X	X
Debatt: Olika krav på redovisningen är ett medvetet val	Arnell & Lundqvist	2010	X	X		
Debatt: Detta är bokföringsnämndens roll	Edenhammar & Pautsch	2009			X	X

4.1 Debattens uppdelning

Tabellen visar vilka artiklar som använts i debatten, det framgår även vilka aktuella frågor varje artikel tar upp. Genom att läsa tabellen och se vad artiklarna tar upp för ämne kan en snabb överblick över den pågående debatten uppnås.

4.2 Förenklingsarbete

Stommen till dagens redovisning utvecklades i början av 1900-talet och efter börskraschen 1929 har normeringen inom externredovisningen ökat. Detta främst för att förtroendet för börserna var sargat och en mer öppen redovisning var ett indirekt krav från marknadens intressenter (Falkman, 2001). På senare år har riksdagen beslutat att redovisningslagarna i Sverige ska ha karaktären av ramlagar. Det materiella innehållet får därför hämtas från den kompletterande normgivning. Det är BFN som har ansvaret att utveckla god redovisningssed. God redovisningssed innebär att företag är skyldiga att tillämpa lag och den kompletterade normgivningen. De allmänna råd som tas fram i nämnden beslutas av representanter från bland annat näringslivet, revisorer, redovisningskonsulter, och skatteverket. Dessa representanter utses av regeringen. Nämnden kan påverka regleringen men de kan inte ändra i lagen. Om de anser att det finns behov av en ändring så meddelar de regeringen om detta (Edenhammar & Pautsch, 2009).

BFN:s val att ändra inriktning i sin normgivning i Sverige grundar sig på ett beslut från 2004 (Engström & Johansson, 2009). Att BFN ändrade inriktning är en del i trenden som förekommit på senare år att förenkla för mindre företag (Arnell & Lundqvist, 2010). Beslutet togs enligt Precht (2008) för att de dåvarande redovisningsreglerna var svårförståliga för merparten av de svenska företagen. Det nya projektet delades in i olika kategorier från K1-K4, där redovisningsreglerna blir mer och mer komplexa beroende på företaget storlek. Anledningen till att projektet delades upp på detta sätt beror på att intressenterna har olika krav på den finansiella rapporteringen från olika slags företag (Arnell & Lundqvist, 2010).

Engström & Johansson (2009) skriver att det kan ifrågasättas om BFN gjorde rätt val i att införa ett fåtal "redovisningspaket" vilka skiljer sig stort åt mellan varandra. Författarna anser att det var en korrekt lösning och att valfriheten att välja regelverk var bra, dock är de inte överens om innehållet fullt ut i vissa frågor. Om det endast ska finnas ett fåtal regelverk ser författarna endast följande lösning, att alla företag ska tillämpa samma redovisningsstandards. Dessa regler blir i princip då desamma som de internationella redovisningsreglerna för noterade bolag, det vill säga IFRS. Denna lösning möjliggör dock inte någon förenkling för de mindre bolagen utan ger ett mer enhetligt regelsystem. Vidare kan K2 om det blir en samordning mellan redovisning och beskattning i Sverige, bli utgångspunkten. Detta medför då en stor förenkling för svenska bolag (Engström & Johansson, 2009). Arnell & Lundqvist (2010) påvisar att K2 är så nära inkomstskattelagen som ett regelverk kan komma idag. Även Persson & Peters (2009) nämner att det nya regelverket är lämpligt att ha en nära koppling till beskattning och det är baserat på en konventionell redovisning.

4.2.1 Förenklingsarbete från EU

EU-kommissionen har gett ut ett förslag gällande mikroföretag, det vill säga företag som uppnår två av följande kriterier; mindre än tio anställda, 1 milj. euro i nettoomsättning och 500 000 euro i balansomslutning. Förslaget innebär att dessa företag inte ska omfattas av det fjärde bolagsdirektivet. I Sverige innebär detta att företagen som når upp

till kriterierna för ett mikroföretag ska undantas från ÅRL. De behöver då inte ens upprätta en årsredovisning eller skicka in den till Bolagsverket. Detta skulle minska företagens administrativa börda. Författaren är kritisk till denna förenkling då de stora kostnaderna inte ligger i att upprätta årsredovisningen utan i bokslutsarbetet. Hon tycker att den största förenklingen och minskande av den administrativa bördan som kan göras för företag är trots allt att förenkla momsredovisningen (Drefeldt, 2009a).

Drefeldt skriver även i "Redovisning: dags att städa upp i Årsredovisningslagen" att den största förenklingen från EU kommissionen hade varit att slå samman fjärde och sjunde bolagsdirektivet. Alla detaljregler ska bort och enbart ett ramverk ska återstå som fastställer vilka företag som ska upprätta årsredovisning och koncernredovisning. Den nya normen i direktivet kommer då bli IFRS för SME. Alla medlemsländerna ska dock få möjligheten att genomföra förenklingar, gentemot IFRS för SME, i landet. I de länder där beskattning är nära knutet till redovisningen ska medlemmarna få lägga till ytterligare regler. Vidare anser Drefeldt att en ändring av normen till IFRS för SME, inte kommer att påverka K2 i Sverige, utan de kommer då bli en förenkling av IFRS för SME genom K3 (Drefeldt, 2009b).

4.3 Bokföringsnämnden kan inte utföra sina åtaganden

Drefeldt & Törning (2008) är kritiska till lagstiftarna och det bristande bidrag som BFN fått till att genomföra förenklingsarbetet. Förutom att BFN ska upprätthålla god redovisningssed genom normgivning har de även andra arbetssysslor såsom att svara på remisser och dagliga telefonsamtal då de ska svara på redovisningsfrågor. Dessa övriga uppgifter tar upp en stor del av tiden vilket medför att arbetet med att införa det nya K-regelverket tog lång tid. K2-regelverket tog fyra år att utveckla och författarna anser inte att det är rimligt att K3 ska ta några ytterligare år att utveckla.

Trots att BFN inte är lagstiftare har de "tagit över" dess regleringsroll gentemot företagen. Det lagstiftarna istället ska göra som de enligt författarna misslyckas med är att bidra med resurser och underlag till BFN så att de kan utföra sitt arbete. Författarna anser att på grund av den röriga situation som finns i Sverige är det ingen som ansvarar för att BFN finansieras på ett sätt så att de klarar sina åtaganden. Detta påverkar alla de företag som lyder under BFN:s råd och rekommendationer och redovisningen blir inte enklare då utvecklingen står still. Istället för att BFN kan tolka lagen för att upprätthålla god redovisningssed, genom sitt K-projekt, kan företagen själva bli tvungna att i väntan på dessa tolka lagen och vad som är god redovisningssed. Detta kan både vara kostsamt och tidsödande för företagen. På grund av detta är det även så att andra organisationer än BFN börjat tolka lagen vilken kan hota rättsäkerheten för svenska företag. Drefeldt & Törning avslutar sin debatt med att bidragen till BFN ska öka kraftigt så att de kan utföra sitt arbete så att onödiga problem för företagen kan undvikas (Drefeldt & Törning, 2008).

4.4 Åsikter kring K2

K2-regelverket var när det publicerades ett efterlängtat regelverk, främst för sina förenklingar. För små företag som väljer att tillämpa K2 skulle inte det innebära några större förändringar (Drefeldt, 2008). En stor förenkling enligt författaren som kommer med det nya regelverket är att upplysningskraven om företagets redovisningsprinciper kommer att minimeras. Det blir nu upp till användaren att förstå redovisningen som upprättats i och med det allmänna rådet. Den allra största förändringen för företag

kommer dock komma i och med K3 då alla BFN:s tidigare allmänna råd och det nu nedlagda Redovisningsrådets rekommendationer ersätts med det nya regelverket. Precht (2008) skriver att detta nya regelverk kommer som nämnts tidigare att vara heltäckande liksom K1, där alla regler finns på ett och samma ställe. K3 däremot kommer bli principbaserat eftersom användarna då har mer kunskaper och är mer kvalificerade

I en notering i Balans nämns det att resultatet från KPMG:s undersökning om hur många stockholmsbolag som gått över till att tillämpa K2 bolag, inget av de 97 undersökta bolag hade gått över. Göran Arnell, redovisningskonsult och partner på KPMG, anser att det borde varit fler som valt att tillämpa K2 om det nu skulle vara en stor förenkling, detta kan ses som ett misslyckanden för regelverket. Medan kanslichefen på BFN Gunvor Pautsch inte tycker att det första året ska ses som ett nederlag, utan säger att i början när något nytt ska tillämpas förekommer det alltid problem, även om det är förenklingar. När K3 kommer vara färdigt och publiceras kommer resultatet att se anorlunda ut (Kristofersson, 2009).

Arnell hävdar att en anledning till att bolagen inte gått över till K2 är att de avvaktar. Detta beroende på att K2 kan komma att ändras igen på grund av pågående utredningar så som sambandet mellan redovisning och beskattning. De kanske även avvaktar tills K3 publiceras för att de vill kunna se hur det regelverket ser ut innan de väljer. Arnell säger också att revisionsbyråerna kan ha varit tveksamma till K2 och därför inte heller engagerat sig i regelverket. Även Pautsch anser att dessa orsaker kan vara anledningen till att så få företag gått över till K2. Dock påpekar hon att storleken på företagen som granskats kan vara avgörande och ett annat utslag hade varit möjligt vid granskning av mindre aktiebolag (Kristofersson, 2009).

Arnell & Lundqvist (2010) anser att jämförbarheten mellan företagen i Sverige försämrars då det sker förenklingar för de minsta bolagen. Det ultimata skulle vara att alla bolag följde IFRS, detta är något som författarna dock anser inte är rimligt. Detta eftersom IFRS är alltför komplicerat, speciellt för mindre onoterade bolag. Jämförbarheten kommer att påverkas då en sådan standardisering av redovisningen genomförs (Arnell & Lundqvist 2010). Persson & Peters (2009) anser att K2 inte är en förenkling utan att K3 istället är en försvåring dels mot ÅRL och mot K2.

4.4.1 Kritik

Öhrlings PricewaterhouseCoopers har genomfört en undersökning för att ta reda på vad småföretagen (upp till 100 anställda) anser om regeringens förenklingsarbete. Resultatet visar på att nästan hälften av småföretagen anser att det inte skett några bra förenklingar och att det går för långsamt. Många företag tycker även att regeringens förenklingsarbete är mer fördelaktigt för större bolag, samt att de administrativa kostnaderna som skulle sänkas med förenklingarna istället har ökat. De förenklingar som företagen verkligen behöver finns inom moms- och myndighetsrapportering, då detta underlättar mest (Börsvik, Magnusson & Prytz, 2009). Drefeldt (2009a) skriver också att de förenklingar som verkligen underlättar för små företagen är förenklingar gällande momsen. Börsvik et al (2009) tror inte att det är småföretagen som kommer att tjäna mest på de nya regelverken utan det kommer istället vara redovisning – och revisionsbolagen. Då de företag som väljer att leja ut sin redovisning kommer att bli mer beroende av sina konsulter.

BFN:s tajming med publiceringen av K2 är dålig, och de skulle istället väntat med att publicera regelverket tills K3 är klart (Börsvik et al, 2009). En annan nackdel med K2 är

enligt Engström & Johansson (2008) att det inte är helt klart hur regelverket kommer att se ut. Om företagen dock känner sig osäkra, kan de även under en övergångsperiod fortsätta att tillämpa BFN:s allmänna råd och rekommendationer. Broberg (2007) skriver att även Bolagsverket har kritiserat K2 och det faktum att det ska tillämpas framåtriktat eftersom det medför att företagen inte kan lämna in årsredovisningen elektroniskt. Tekniken klarar nämligen inte av att årsredovisningar med olika uppställningsformer skickas in.

FAR hade velat se en annan utgång av K2-regelverket, de skrev i sitt remissvar till BFN att de tyckte att både K2 och K3 skulle baseras på samma grund. Deras förslag innebar att K3-regelverket skulle tagits fram först, vilket skulle baseras på IFRS för SME. K2-regelverket skulle sedan tas fram som en förenkling av detta regelverk. Denna linje valde dock inte BFN att gå efter (Arnell & Lundqvist, 2010).

4.5 Sammanfattning

BFN:s val att ändra inriktning kan ses som en del av de senaste årens trend att förenkla för noterade bolag (Arnell & Lundqvist, 2010). Anledningen till att BFN valde att ändra inriktning beror på att de svenska reglerna har blivit alltför svårförståeliga för merparten av svenska företag (Precht, 2008). I debatten har ett annat förslag på en ny slags normgivning presenterats, detta skulle komma från EU. Den nya normgivningen skulle kunna innebära att alla detaljregler ska bort och IFRS för SME ska vara grunden. Medlemsländerna kunde sedan välja att förenkla IFRS för SME i landet (Drefeldt 2009b). Denna form av normgivning var även FAR inne på i sitt remissvar till K3. De föreslog att K3 skulle skrivas med grunden i IFRS för SME och att sedan K2 skulle vara en förenkling gentemot K3. Detta sätt valde dock inte BFN att anamma (Arnell & Lundqvist, 2010).

Kritik har även riktats från branschfolk mot att BFN får för lite medel för att kunna fullgöra sina åtaganden. Detta är också en anledning till att K-projektet drar ut på tiden. Innan K-projektet är klart kan företag och andra organisationer själva bli tvungna att tolka lagen och god redovisningssed. Detta kan komma att leda till en hotad rättsäkerhet (Drefeldt & Törning, 2008).

KPMG har undersökt hur många företag som gått över till att tillämpa K2-regelverket. De fick ett utfall som visade på att ingen hade gått över i dagsläget. En anledning till detta är att företagen avvaktar. Dels väntar de på att K3-regelverket ska bli klart men även på ett färdigt K2 regelverk. Detta eftersom K2 kan komma att påverkas av andra utredningar såsom SamRob. Det nämns även att det finns ett bristande intresse för regelverket bland revisorer (Kristofersson, 2009).

Det har förts viss kritik mot K-projektet och K2. Det är exempelvis att tajmingen vid publiceringen var dålig. De hade hellre sett att hela K-projektet presenterats samtidigt (Börsvik et al, 2009). Det har även kritiserats att det inte är dessa förenklingar som småföretagen verkligen behöver, utan förenkling kring momsrapportering hade varit mer fördelaktigt för företagen (Drefeldt, 2009a).

5 Resultatredovisning

Här kommer resultatet från intervjuerna att redovisas, svaren kommer att tolkas med hjälp av litteraturen och till viss del debatten. Dessa svar kommer senare att ligga till grund för slutsatsen. Resultatredovisningen är uppdelad i fyra delar med underrubriker. Först följer svensk reglering och BFN och därefter drivkraften bakom förändringen. Nästa avsnitt innefattar funderingar kring K2 och dess förenklingar, regelbaserat regelverk och K2 passar inte alla företag. Därefter redogörs det för varför företag inte tillämpar K2, företagen avvaktar av olika anledningar och sist kommer ett avsnitt som behandlar kritik mot K2.

5.1 Svensk reglering och BFN

Regleringen i Sverige bygger på en gammal ansats där allmänna råd skrevs inom olika områden och var ofta kopierade från IAS standarder som anpassats till svenska förhållanden, beskriver en respondent. Flera intervjupersoner nämner att dessa regler blev tillslut för omfattande och komplexa för de mindre bolagen och passande inte dessa bolag. Redovisningsreglerna är idag samordnade på ett väldigt rörligt sätt speciellt för de som inte är insatta i redovisningen, med allmänna råd, rekommendationer och uttalanden. En respondent ansåg att utvecklingen gick åt fel håll och svårighetsnivån på redovisningen skruvades upp. Detta var även anledningen till att BFN valde att ändra i sin normgivningsprocess (BFN, 2004).

I takt med IASB:s utveckling har svensk reglering kommit att påverkas. Tidigare har strävan varit att alla bolag ska ha samma regler, detta var något som ansågs vara bra, klargjorde en respondent. Det har nu förändrats och tanken är istället att förenkla för mindre bolag. Här skedde det en fundamental förändring. Det svenska systemet med vaga lagar och kompletterande normer grundar sig långt tillbaka i tiden. Det är därför viktigt att normgivarna hänger med och uppdaterar normerna. Det har varit tydligt genom åren att redovisning är något som förändras mycket, speciellt på senare tid med nya direktiv från EU som splittrar svensk redovisning

Drefeldt och Törning debatterar (2008) i Dagens Industri att BFN har tagit över regleringsrollen för redovisningen men att de samtidigt inte fått tillräckligt med resurser. Detta påverkar företagen som lyder under BFN:s råd och rekommendationer. I SOU 2008:67 förklarar författarna att lagstiftarens regleringsroll idag är mer att bistå BFN med resurser för att de ska kunna genomföra sina åtaganden. Flera av personerna som intervjuats håller med om att BFN har för lite resurser för att utforma regler för redovisningen. Därför kan det tyckas att finansdepartementet borde lägga ner mer resurser på BFN så att K-projektet blir klart och för att BFN ska kunna ta svensk redovisning framåt.

Intervjurespondenterna tyckte att sättet som regleringen sker på i Sverige är väldigt bra, men å andra sidan såg de inte någon alternativ lösning. Det är helt enkelt inte rimligt att lagstiftarna ska reglera allt. Det har dock inte alltid varit på detta vis utan en respondent berättar om när FAR som var väldigt praktiska av sig och kompletterade normgivning. Flera av respondenterna tycker även att det var bra att BFN som en statlig myndighet fick ta över ansvaret då rekommendationerna från RR var väldigt komplicerade och var anpassade för börsnoterade bolag. I SOU 2008:67 om enklare redovisning nämns det att systemet med ramlagar och kompletterande normgivning är det bästa sättet att föra redovisningen framåt då normgivning är snabbare, smidigare och mer flexibel. En

respondent var inne på samma linje, att lagstiftningsprocessen är för långsam och snarare följer BFN, vilket är extra tydligt med utredningen om enklare redovisning. Detta visar på hur viktig roll BFN och dess normgivning har i Sverige. Eftersom ÅRL och BFL är ramlagar har lagstiftaren på ett smidigt sätt undvikit att behöva löpande uppdatera lagarna när efterfrågan från bolag varit stor. Istället hänvisar de till god redovisningssed och BFN har då ansvaret att löpande hjälpa bolagen att tolka lagen.

5.1.1 Drivkraften bakom förändringen

Enligt Jönsson (1991) sker ofta stora förändringar i regleringen när någon grupp eller personer är tillräckligt betrodda att leda utvecklingen eller då ett fenomen berättigar behovet av nya regler. Som det ser ut i Sverige har BFN blivit tilldelade ansvaret eller betrodda att reglera den svenska normgivningen. Sverige har ett system kallat för corporatism där regleringen av redovisningen sker genom staten som sköter regleringen med hjälp av en integrerad organisation som BFN (Puxty et al, 1987).

Drivkraften bakom förändringen mot K-projektet har varit BFN enligt en intervjuperson som har bra insyn i nämndens arbete. Respondenten svarar på frågan om drivkraften enligt följande:

”I princip nämnden själva. Vi insåg att det var ett lapptäcke av regler och att det var svårt för företagen att följa. Vi ville göra det enklare för företagen. Att ett företag bara skulle behöva ett heltäckande regelverk. Detta var egentligen en följd av en undersökning som BFN gjorde hösten 2003. Denna undersökning visade att det var ganska illa ställt med upplysningar och redovisningsprinciper i landet.”

En annan respondent menar också att BFN varit drivande men påpekar samtidigt att BFN är en sammansatt organisation med experter inom redovisning från olika håll. På detta sätt kan det sägas att BFN har en förankring till de viktigaste intressenterna. Nämnden kan samla upp synpunkter som kommer från dessa intressenter. På detta sätt kan det ses som att marknaden har efterfrågat en förändring, vilket även var fallet efter börskraschen 1929 (Falkman, 2001). Skillnaden idag är att ingen specifik händelse utlöste en större efterfrågan om förändring utan det har istället byggts upp med tiden med mer och mer komplicerade regler.

BFN insåg själva att de var för många regler och det var svårt för företagen att välja vad de ska följa, förklarar en respondent. De ville därför göra det enklare för företagen med ett heltäckande regelverk. Sedan kom nya riktlinjer från Regeringen, de fick uppgiften att tänka förenkling. Jönsson (1991) nämner att ett fenomen kan berättiga behovet för nya regler, fenomenet kan vara en skandal eller insikt som leder till att förståelsen att nuvarande regler inte är bra nog. I fallet för K2 är det BFN som är de betrodda och det är de som enligt en respondent fått insikten att nuvarande regler behövde förbättras. Alla Intervjupersoner instämmer i att dagens system inte är fullständigt då det finns regler att följa på flera olika ställen, RR, BFN, skatteverkets regler, doktrin och praxis och internationella regler. Jönsson (1991) talar också om att historiskt har experter inom redovisning fått gehör genom att presentera lösningar med praktiska fördelar.

Legitimitet har organisationen BFN fått genom dess förmåga att reflektera och vara ett forum för diskussion för olika parter. Då BFN är en sammansatt grupp av olika experter har deras beslut blivit legitima till skillnad från exempelvis FAR som endast representerats av revisorer (Jönsson, 1991). En av intervjupersonerna bekräftar detta då denna per-

son nämner att BFN har skött utvecklandet av K2 på ett bra vis då bland annat denna intervjupersons byrå fått säga sitt om K2, liksom många andra. Diskussionen har sedan påverkat remissvar och på så sätt känner denna byrå att de påverkat utfallet. En annan sak som samma intervjuperson nämner är att han/hon är glad över att det sitter människor i BFN som representerar hans/hennes yrkeskår.

En respondent menar på att den främsta drivkraften bakom K2 var av politisk karaktär och kom från EU. De har proklamerat för administrativa kostnadsbesparingar samt regelförenkling för företag (SOU 2008:67). Sedan har den svenska staten hakat på och lovat att arbeta med dessa frågor. Puxty et al (1987) redovisar de tre organisatoriska principerna, stat, marknad och samhälle som källor till drivkraft bakom förändring. Sverige har ett coporistiskt styrsätt där staten har mycket inflytande genom hierarkisk kontroll med en organisation som BFN integrerad. EU påverkar genom deras hierarkiska kontroll, detta har syntts tydligt i Storbritannien där marknaden varit främsta källan till reglering. Hur som helst härstammar inte förändring från en enskild källa utan från alla tre principer och kontradiktionerna dem emellan, redovisningen utgör ett medium och är resultatet av hur principerna interagerar.

För att beskriva hur nationell reglering utvecklas måste hänsyn tas till internationella aspekter. Regleringens utveckling påverkas av den globala processen genom internationell hierarkisk kontroll. Internationella krafter kommer förmodligen få än ökad betydelse (Willmot et al, 1992). Detta har visat sig i historien då svensk redovisning har influerats av en rad olika länders redovisningsprinciper. I och med IFRS för noterade bolag har det återigen visats sig. Intervjupersonerna och Drefeldt (2009b) nämner att det i Europa diskuteras kring att öppna direktiven för alla onoterade bolag och låta de tillämpa IFRS för SME. En sådan lösning skulle harmonisera redovisningen i Europa ytterligare. EU har på senare år spelat en stor roll för svensk redovisning och påverkan kommer nog inte minska. Flera uttryckte det som att de tror att IFRS för SME kan komma att påverka K-projektet och normgivningen mer framöver. I debatten nämner Arnell & Lundqvist (2010) att FAR hade velat se att K2 och K3-regelverket skulle varit baserat på IFRS för SME. Detta kan tyda på att vissa betydelsefulla organisationer inom svensk redovisning vill se ytterligare anpassning och harmonisering till internationella regler.

5.2 Funderingar kring K2 och dess förenklingar

De flesta anser att det var nödvändigt med en förändring i normgivningsprocessen och att det är en bra lösning för de mindre företagen. Den största anledningen till att förändringen behövdes var att reglerna hade blivit alldeles för komplexa. Detta överensstämmer med vad BFN själva nämnde som syftet bakom den nya inriktningen. Detta kan tyda på att hela branschen upplevde samma komplexitet och att BFN:s initiativ var nödvändigt. Enligt Maines et al (2003) är det ofta företagen som efterfrågar mer regelstyrda normer. Det nya K-projektet kan sägas vara efterfrågat från svenska företag då branschen och BFN har snappat upp den komplexitet som finns kring redovisningsreglerna.

Uppdelningen av projektet i olika kategorier efter företagens storlek ses som en gynnsam uppdelning. Detta eftersom olika företag har olika slags redovisningsproblem. Det är bra att de renodlat råden mer, det frambringar tydlighet och klarhet för företagen, men även för dess intressenter såsom banker tycker en respondent. Att banker kommer se fördelarna med K2 årsredovisningar för mindre bolag tror även Månsson & Ohlson (2008). Dock kanske påverkan inte är så stor, samt att de ändå kan komma att kräva mer upplysningar eller en K3 årsredovisning. Evans et al (2005) bekräftar att företag av oli-

ka storlek har användare som behöver redovisningsinformationen för olika behov. En mer skraddarsydd redovisning för mindre företag menar Evans et al (2005) skulle göra redovisningsinformationen mer användbar för dessa företag och deras intressenter. Detta skriver även Arnell & Lundqvist (2010) i debatten att intressenter ställer olika krav på den finansiella rapporteringen beroende på företaget. Därför är det en bra uppdelning som BFN har valt, då årsredovisningen kommer bli anpassad efter företaget beroende på vilken kategori de väljer. Ett mer branschanpassat K2 är ett förslag från en av respondenterna som skulle förbättra regelverket. Detta eftersom det är svårt att forma ett regelverk som fungerar för alla mindre företag då olika bolag har olika behov.

BFN:s tanke bakom K2-regelverket var främst att de små företagen ska kunna klara sig själva och upprätta årsredovisningen. Därför är K2 förenklat och andra alternativ har strypts. Detta ser både respondenterna och Månson & Ohlson (2008) som en förenkling för bolagen. Även tanken att alla normer finns i ett regelverk är i sig en förenkling. En annan förenkling som kan ha större betydelse framöver när SamRob är klart är att K2 reglerna ligger nära skattereglerna. K2-regelverket kan komma att vara det närmsta redovisningen kommer inkomstskattelagen (Arnell & Lundqvist, 2010). Detta skulle innebära att det blev enklare för företagen som tillämpar K2-regelverket att upprätta sina deklarationer, vilket antagligen är en stor förenkling för de minsta bolagen. Trots dessa förenklingar tror en respondent att redovisningen aldrig kan göras så enkel att alla företag kan sköta den själv. Dessutom tillägger respondenten att företagen bör ägna sin tid åt det som de gör bäst och inte bemöda sig med redovisningsfrågor. Det som hade gynnat företagen mest är förenklingar i den löpande redovisningen och momshantering. Detta är något som både Drefeldt (2009a) och Börsvik et al (2009) argumenterar för i debatten. De liksom respondenterna anser att momshanteringen är en större börda för företagen än upprättandet av årsredovisningarna.

5.2.1 Regelbaserat regelverk

BFN:s val att låta K2-regelverket vara regelbaserat är något som de flesta respondenter tycker är positivt. Detta för att syftet med K2 var att hjälpa företagen, regler är enklare att följa med färre valmöjligheter och samtidigt blir det även smidigare för företagen. Det är lättare att hitta svaren och veta att de gjort rätt. Mindre företag behöver ofta mer guidning än vad principbaserade regelverk kan ge dem, därför är regelbaserade system enklare för dessa företag (Maines et al, 2003).

Samtidigt som respondenterna ser positivt på förenklingen som sker då ett regelbaserat regelverk anammats ser de baksidor med ett sådant regelverk. En baksida är att flexibiliteten i K2 är väldigt låg vilket inte passar en del företag. För strikta gränser kan också vara en nackdel dels för att uppdateringar kan komma att behöva göras. Ett exempel på detta är då skatteverket ändrar sina regler vilket de gjorde med gränsen för förbruksinventarierna som låg på 10 000 kronor men ändrades till ett halvt prisbasbelopp. En annan nackdel med strikta gränser är att i vissa fall behöver redovisningskonsulter och revisorer utrymmet och möjligheten att kunna bestämma efter gehör eller gå på känslan. Respondenten som talade om att bestämma efter gehör och behovet av att gå på känslan arbetar som revisor. Intervjupersonen poängterade också en annan intressant fråga, han uttryckte sig enligt följande: "Om man jobbar professionellt med någonting så är det inte alltid enklare för att man förenklar".

Revisorerna och redovisningskonsulterna vet vad god redovisningssed är för mindre företag. K2-reglerna rubbar denna uppfattning aningen med dess förenklingar och strikta

gränser. För de som arbetar med redovisning och revision sitter god redovisningssed och rättvisande bild i ryggmärgen och det kan bli problematiskt då uppfattningen är sådan att K2 i vissa fall strider mot dessa koncept. Alla är inte beredda att uppoffra den rättvisande bilden av ett företag i mån om att redovisningen förenklas. Ett problem som en av respondenterna ser med strikta regler är då avskrivningar skall beaktas. Där kan möjligheterna och utrymmet behövas för att kunna avspegla ett företags ekonomiska verklighet.

Det är ovant att ha ett sådant här regelsystem i Sverige och det bryter lite mot svenska traditioner. Detta kommer från att Sverige länge påverkats av internationell redovisning och har sedan länge haft principbaserad redovisning. Enligt Broberg (2008) och Maines et al (2003) så behövs det mer kunskap från de som producerar redovisningen om den är principbaserad. Vilket innebär att denna form av redovisning inte är så enkel för små företag att tillämpa eftersom mångt ställningstagande måste göras. K3 kommer som tidigare nämnts att bli principbaserad och vara mer lik de normer som finns idag. Denna form av redovisning anser en respondent vara mer sofistikerad och något som externa intressenter kan efterfråga. Även Precht (2008) nämner i debatten att K3 är mer för de kvalificerade då användarna av denna redovisning ofta besitter mer kunskap. Detta kan vara en stor anledning till att BFN valde att ha K2 regelbaserat då det inte kräver lika stor kunskap om olika redovisningsprinciper.

Några respondenter har även funderat kring om K2 också kan vara fördelaktigt för externa intressenter såsom banker. Maines et al (2003) skriver att om företag använder sig av regelbaserat redovisningssystem blir det lättare att jämföra företag med varandra och över tid. Detta eftersom de följer samma regler och det inte finns någon möjlighet till egen värdering. Detta borde vara en fördel för intressenter som inte är insatta i redovisningen, men det kan tyckas att banker och andra intressenter inom branschen borde förstå sig på redovisningen ändå. När det gäller jämförbarheten mellan företagen har den kritiserats av Arnell & Lundqvist (2010), de menar på att för en bra jämförbarhet mellan alla svenska företag ska uppnås måste alla följa IFRS. Detta anser de dock inte är möjligt att genomföra. Det skulle kunna tänkas att jämförbarheten kan öka i framtiden om EU och Sverige går över till att anpassa IFRS för SME för alla onoterade bolag. De finansiella rapporterna kommer då vara baserade efter samma redovisningsprinciper.

Ett problem som kan uppstå enligt Maines et al (2003) är att reglerna ofta hinner bli föråldrade eller är ofullständiga innan de publiceras. Det var något som flera respondenter anmärkte på att de vet inte hur K2 kommer se ut när det är helt "klart". Eftersom det idag pågår två utredningar på regeringsnivå som kan komma att påverka K2s uppbyggnad. BFN valde ändå att publicera K2 innan alla utredningar var klara och innan det kunde avgöras hur dessa kommer påverka reglerna i K2. De är antagligen medvetna om att uppdateringar kommer behöva genomföras men ansåg nog ändå att det var bäst att publicera det i tid.

5.2.2 K2 passar inte alla företag

Enligt Wagenhofer et al (2006) går det inte att skriva regler som kan vara tillämpliga på alla situationer. Vilket också är tydligt i K2-regelverket. Respondenterna tror att vissa företag på grund av deras karaktär inte kan välja K2. En specifik förenkling är enligt Pettersson (2010) att egenupparbetade immateriella tillgångar inte får tas upp i BR. Detta innebär enligt respondenterna att forsknings och utvecklingsbolagen inte kommer att tillämpa regelverket. Om ett sådant här företag skulle välja att tillämpa K2 reglerna

kommer de ha mycket lägre tillgångar än om de istället valt K3. Andra företag som också kan ha svårt att visa en rättvisande bild i sin BR om de väljer K2-regelverket är fastighetsföretag. Detta eftersom en annan förenkling i K2-regelverket är att fastigheter endast får skrivas upp till taxeringsvärdet (Pettersson, 2010). Enligt några respondenter återspeglar inte alltid fastighetens värde marknadsvärdet och det kan vara nödvändigt att skriva upp värdet om det finns ett bestående övervärde. Detta för att hålla det egna kapitalet intakt. För fastighetsbolagen kan därför detta vara en avgörande del då deras resultat kan vara beroende av dessa fastigheter. Företagen kan om de följer K2 och det går illa bli tvungna att upprätta kontrollbalansräkning och försättas i konkurs.

5.3 Antaganden varför företagen inte tillämpar K2

K2-regelverket är relativt nytt och de flesta respondenterna har uppfattningen att många av företagen inte känner till att K2 finns, speciellt de mindre bolagen där de själva producerar redovisningen. För att fler företag ska kunna få reda på att K2-regelverket finns och vad det innebär kan en öppen debatt behövas. Detta är något som både Puxty et al (1987) och Jönsson (1991) förespråkar. En öppen diskussion ökar uppmärksamheten kring problem och lösningar. Den diskussion som förts i Sverige har främst förts i FAR:s tidning Balans och inom organisationen BFN. Balans går dock inte ut till allmänheten utan endast till de inom branschen. För att de mindre företagen skulle få informationen hade debatten behövts föras på en bredare front.

Detta för oss vidare till en annan möjlig orsak, nämligen att redovisningskonsulterna och revisorerna inte valt att informera sina klienter om K2. En intervjuperson spekulerade i att redovisnings- och revisionsbyråerna inte uppmuntrar sina klienter till att tillämpa K2. Detta får då en stor effekt eftersom deras åsikter kan vara väldigt avgörande för företagen. Respondenten fortsätter med att det kanske helt enkelt inte främst ligger i redovisningsbyråernas intresse att förmedla K2 eftersom regelverket är så förenklat att företagen själva kan sköta redovisningen. Intervjupersonen uttryckte sig på frågan, om det kan vara så att redovisningskonsulter och revisorer stöter ifrån sig K2 på grund av att företagen själva kan sköta redovisningen då regelverket är väl förenklat, enligt följande:

”Det var intressant att du ställde den frågan. Jag var på väg att komma in på den punkten. Svaret är ja! Så skulle det ju kunna vara... ligger det kanske inte i byråernas intresse att driva fram användningen av ett enkelt regelverk. Men jag har ju ingen empirisk undersökning, det är ju också på spekulationsnivå.”

I debatten nämner Börsvik et al (2009) att företag kommer bli mer beroende av deras redovisningskonsulter i och med förändringen. Det kommer därför vara dessa bolag som tjänar mest på förenklingen. Detta får dock inget medhåll från respondenterna då de snarare är mer negativa till K2, och som nämndes ovan är de rädda att förlora på att det är så enkelt. Några respondenter från redovisningsbyråer nämner till och med att de tror att de kan få mindre att göra i och med K2. En annan respondent svarar på detta att redovisningen aldrig kan bli så enkel att företag kan upprätta en korrekt årsredovisning. De ska istället göra det de kan bäst och överlämna redovisningen till de som kan det bäst. Det kan även vara så som en intervjuperson reflekterar, att om revisorer och redovisningskonsulter hade tyckt att det var en jättebra idé så hade de också marknadsfört regelverket mot sina klienter. I debatten har Kristofersson (2009) uttalat sig att han inte tror att revisorerna är så engagerade i det nya regelverket. Detta kan vara en anledning till att så få redovisningsbyråer har valt att börja tillämpa K2 för deras kunder.

En annan orsak som ligger nära föregående är att K2 reglerna ligger ganska nära de regler som redovisningskonsulterna redan använder sig av. Regelverken är i stora drag lika men med det undantaget att det nuvarande regelverket har fler valmöjligheter. Därför tenderar redovisningskonsulter att stanna kvar och tillämpa de gamla reglerna istället för att gå över till K2. Då detta sparar tid för revisorerna och redovisningskonsulterna eftersom de inte behöver sätta sig in i ett nytt regelverk. Därför kommer de istället gå över när K2 blir tvingande. Detta är något som Månsson & Ohlson (2008) också tar upp, men nämner också att de ligger så pass nära dagens regelverk att det behöver bli obligatoriskt innan någon börjar tillämpa det. Intervjupersonerna tror även att företagen fortsätter med det gamla regelverket så länge de inte får några påtryckningar från intressenter såsom banker, skatteverket. Förutom att reglerna är relativt lika har vissa av respondenterna påpekat att yrkeskåren inom redovisning och revision hellre håller sig till det gamla. Dessutom är många i branschen äldre och de är inte lika positivt inställda till nya regelverk då de närmar sig pension. En respondent uttrycker det enligt följande:

”En annan poäng om man ser till vår bransch...man är kanske lite konservativ, och fortsätter gärna och kör på gamla hjulspår och vill inte sätta sig in i nyheter i och med att dom inte är tvingande heller”

De respondenter som har mycket kundkontakt har inte rekommenderat eller ens talat med kunderna om K2. Detta för att de avvaktar den kommande utvecklingen i form av andra utredningar och det ankommande K3-regelverket. En revisor refererar till problem som ”att om det inte är aktuellt och brinner tar folk inte tag i det”

Ett annat skäl till att en byrå inte valt att marknadsföra K2 är för att de tycker att regelverket helt enkelt är för inskränkande. Det är väldigt stelt och avspeglar inte företags ekonomiska verklighet. Precis som Månsson och Ohlson (2008) anser att redovisningen blir alldeles för strikt, vilket kan påverka den rättvisande bilden. Respondenterna anser även att för dem som studerat redovisning ganska nära i tiden men även långt bort spelar rättvisande bild och god redovisningssed stor roll.

5.3.1 Företagen avvaktar av olika anledningar

K2 projektet är inte det enda som är på gång gällande redovisning. BFN ska ta fram K3-regelverket för större aktiebolag samt pågår utredningen om enklare redovisning och SamRob. Den största orsaken enligt alla respondenter och enligt Kristofersson (2009) till varför företagen inte börjat tillämpa K2-regelverket är att de avvaktar tills K3 är klart. Detta eftersom de inte vill byta till något innan de vet hur alternativen ser ut. De måste ha alla alternativ klara för att kunna göra ett professionellt val. Enligt Månsson & Ohlson (2008) avvaktar företag på K3 för ett extra byte genererar alltid merarbete, något som företag vill undvika. Respondenterna har varit inne på samma linje och säger att varje förändring kostar för bolaget och därför avvaktar de innan de sett K3 och gör valet först då. Företag som växer och har potential att bli större menar respondenterna borde välja K3 då ett byte är en kostsam process, därför bör företagen välja rätt från början.

Evans et al (2005) påvisar att företag som växer inte skulle tillämpa FRSSE regler som är en motsvarighet till K2. Vidare visar Evans et al (2005) att hur redovisningen uppfattas det vill säga om nyttan uppskattas med redovisningen beror på storleken på företaget. Företag som omsätter mer än en miljon pund ser positiva aspekter med redovisningen medan företag som omsätter mindre än en miljon pund ser mest negativt med redovisning. En del av respondenterna tror att företag inom K2 kategorin som är lite

större och som har potential att växa kan se nyttan med ett dyrare regelverk som innehar fler valmöjligheter och är flexiblare att överstiga kostnaden. Dock ser inte de mindre företagen nyttan på samma sätt.

En annan anledning till att företagen avvaktar är den osäkerhet som uppstått på grund av ett flertal processer. Respondenterna tycker inte att det direkt är någon synkronisering mellan alla projekt. I debatten nämner Kristofersson (2009) att K2 kan komma att förändras igen beroende på utredningen om SamRob. Detta tar även Månsson & Ohlson (2008) upp som en möjlig anledning med tillägg för att även utredningen om enklare redovisning kan påverka regelverket. Om det kommer genomföras stora förenklingar i ÅRL tror respondenterna att K2 kan komma att förändras igen. Vilket den borde då K2 är skriven efter dagens ÅRL. Därför vill inte heller någon uppmana sina klienter att byta till K2 innan det färdiga regelverket finns på marknaden. En respondent uttrycker att det ändå är bra att K2 släpptes nu innan utredningarna är klara. Detta för att BFN hade fått skriva om K2 flera gånger innan det kunde släppas.

Redovisningskonsulterna menar på att inga av deras klienter har efterfrågat eller tagit upp K2-regelverket. Därför har de heller inte diskuterat detta med kunderna ännu. Konsulterna har kritiserats för att de inte bemödar sig att lära sig K2 innan de sett K3. Arnell har enligt Kristofersson (2009) påpekat att revisorerna antagligen inte har engagerat sig i regelverket. De branschdagar de varit på har experter i ämnet rådgivet dem att avvakta. Dessa experter har självklart en stark påverkan på redovisningskonsulterna som i sin tur påverkar klienterna. En respondent påpekar att om experterna varit mer positiva till K2 hade redovisningsbyråerna förespråkat K2. Så länge inte hela K-projektet är klart och det är frivilligt kommer inte redovisningsbyråer byta.

I framtiden när K3 finns på plats tror intervjupersonerna att många företag kommer att välja K2. De nämner vissa företag som de tror kommer välja K2 respektive K3. De som kommer tillämpa K2 är de mindre bolagen med enkel verksamhet, som mest behöver dessa förenklingar. Större företag med mer komplexa redovisningsfrågor kommer förmodligen välja K3, även de bolag som växer snabbt på kort sikt kommer antagligen välja K3. Månsson & Ohlson (2008) tror att företag som ska söka externa finansiärer måste vara extra uppmärksammade på om K2-regelverket ger en rättvisande bild. Detta betyder att företag inom K2 kategorin men som är lite större bör avvakta till K3 kommer. Dock de mindre bolag som vet med sig att de inte ska söka externa finansiärer kan tillämpa K2 redan idag. Rihai-Belkaoui (2007) hävdar att redovisningens syfte är att producera kvalitativ information för beslutsfattande. Det kan då ifrågasättas om K2-regelverket alltid uppvisar en rättvisande bild. Detta kan komma att påverka intressenter och de kanske har en del åsikter om vilket regelverk som ska tillämpas. En intervjuperson avslutar med att det som kommer vara mest avgörande i valet mellan K2 och K3 kommer överlag vara bolagens storlek och den bransch de verkar inom.

De knappa resurserna som BFN fått från departementet har påverkat BFN negativt och en del av respondenterna tycker att de kunde marknadsfört fördelarna med K2 bättre och mer aggressivt. Detta skulle kunna leda till att redovisning - och revisionsbyråerna skulle rekommendera sina klienter att gå över till K2. Fler användare skulle säkerligen då tillämpa K2-regelverket. En annan respondent tycker inte att BFN hade kunnat göra det annorlunda och att de få användarna inte beror på detta. Det kommer även fram under intervjuerna att BFN bara behöver marknadsföra via sin hemsida. Vilket kan tyckas märkligt då inte många småföretagare antagligen vet om att de ska leta efter information

där. BFN har dock gjort vad de kunnat genom att de gett ut information vid konferenser säger en respondent som är insatt i BFN, personen påpekar även att: ”de inte har råd med någon massiv reklamkampanj som når ut till företagarna”

5.4 Riktad kritik mot K-projektet

Precis som i alla projekt går det alltid att göra annorlunda säger en respondent. Denna intervjuperson hade hellre sett en annan uppdelning av K2-regelverket, att det istället skulle rent redaktionellt vara lättare att först börja med allmänt råd, sedan vägledning och därefter exempel. Detta hade underlättat för användaren då BFN inte får repetera lagtext i det allmänna rådet. En annan respondent ansåg att ett allmänt K2 skulle kunna tagits fram med särbestämmelser för olika slags företagsformer. BFN skulle även kunna förbättra K2 genom att göra det mer branschanpassat, detta skulle kunna åstadkommas genom att ha olika grenar inom K2. En annan säger helt enkelt att slutprodukten kunde varit bättre. Även Arnell & Lundqvist (2010) ger uttryck i debatten för en annan utformning av K2-regelverket. De talade för organisationen FAR och påpekade att det varit bättre om K3 baserade på IFRS för SME och att K2 skulle vara en förenkling utav K3. Om detta hade genomförts hade redovisningsreglerna ytterligare harmoniserats och jämförbarheten mellan svenska företag hade ökat.

Det är flera respondenter som uttrycker att det finns ett dilemma med så många utredningar som inte är synkroniserade. Här uppstår det en osäkerhet över hur K2 kommer se ut när det är klart. Utredningen om enklare redovisning och SamRob kan komma att påverka K2. Vissa tycker att det hade varit bättre om BFN valt att vänta med att publiceringen av regelverket till dess att allt är klart. De anser också att hela K-projektet skulle publicerats samtidigt, något som de får medhåll från Börsvik et al (2009). Vissa av respondenterna håller dock inte med om detta utan tycker snarare att det är bra att de valde att publicera K2 nu. Detta eftersom de ändå hade fått skriva om K2 ett antal gånger innan det publicerades på grund av resultatet av utredningarna. En intervjuperson nämner också att det inte är särskilt optimalt att ha två parallella redovisningssystem, utan att det kommer bli bättre när endast K-projektet ska följas.

Drefeldt (2009a) och Börsvik et al (2009) har i debatten diskuterat om det verkligen är dessa förenklingar som företagen behöver. Skattereglerna är mer avancerade och momsrapporteringen är något som skulle kunna ses över enligt några respondenter. Dessa regler ansvar dock inte BFN för och en förenkling där måste komma från skatteverket, vilket också är möjligt med SamRob utredningen. Flera respondenter anmärkte också på att de förenklingar som skulle underlätta mest för de företagen är att förenkla den löpande redovisningen. Detta är också något som kan komma att förändras i och med utredningen om enklare redovisning.

Annan kritik som förts mot projektet är att K2 i vissa fall bryter mot ÅRL. Detta i form av att avskrivningar ska ske på fem år enligt K2 men i lagen så ska nyttjandeperioden avgöra. Dessutom tycker en respondent att vissa skrivningar inte är särskilt bra formulerade. Detta är BFN medvetna om och kommer löpande förbättra K2 kontrar en respondent med insyn i nämndens arbete. Än så länge har dock inte BFN fått någon större kritik angående regelverket. Detta kan dock bero på att inte så många har satt sig in i vad K2-regelverket innebär än, mer kritik kan därför komma när K2 blir tvingande.

5.5 Sammanfattning

Svensk reglering har länge följt en gammal ansats och när redovisningsprinciper ändras internationellt och mer regler kommit till har det uppstått en stor komplexitet inom redovisningen. Det var därför nödvändigt att BFN ändrade inriktning i sin normgivning för onoterade bolag. Det är främst BFN själva som tagit beslutet att ändra inriktning men eftersom de är en sammansatt organisation med representanter från flera intressenter kan det sägas att de uppmärksammat att marknaden och samhället efterfrågar en förändring.

Själva uppdelningen av K-projektet är de flesta överens om att det är bra, då komplexiteten ökar desto större företaget är. Dock förekommer det delade meningar om att K2 ska vara regelbaserat. Detta bryter lite mot svensk tradition, då principbaserad redovisning varit normen. En stor förenkling för företagen är att all information finns samlat på samma ställe. Vilket innebär att det inte ställer lika höga krav på användarna.

När det kommer till varför företagen inte har börjat tillämpa K2-regelverket är intervju-personerna överens med litteraturen och det som kommit fram i debatten. Främst beror det på att företagen inte vet om att det finns. Ett annan betydelsefull anledning är att företagen avvaktar. De avvaktar K3-regelverket för att de vill se alternativen innan de gör ett aktivt val. De avvaktar även de pågående utredningarna då dessa kan komma att påverka K2 igen. Företagen vill undvika att byta redovisningsprincip i onödan då varje byte innebär merjobb och extra kostnader. Det nämns även att vissa branscher eller företag inte har möjligheten att tillämpa K2 på grund av deras karaktär. Detta gäller främst FoU bolagen som inte får ta upp egen upparbetad immateriella tillgångar. En annan anledning till att så få företag inte valt att tillämpa K2-regelverket är helt enkelt att deras revisor eller redovisningskonsult inte rekommenderat dem till att göra detta. Detta eftersom det kanske inte ligger i deras intresse att informera om det nya lätta regelverket. Det kan också vara så att konsulterna inte engagerat sig i regelverket än och eftersom deras ord ofta väger tungt bland småföretagen väljer de att avvakta.

Viss kritik har riktats mot projektet och det har kommit förslag på hur vissa hade velat se det annorlunda. FAR hade till exempel hellre sett att K3 togs fram först och baserade på IFRS för SME, sedan skulle K2 vara en förenkling mot K3. Detta var något som BFN dock inte valde. Det har även framförts både i debatten och bland respondenterna att tajmingen var lite dålig, det hade varit bättre om BFN hade publicerat alla regelverk samtidigt. Det har även diskuterats om det är dessa förenklingar företagen behöver och det har visat sig att några respondenter menar att de hellre sett förenklingar i den löpande redovisningen och för momsrapporteringen istället.

6 Slutdiskussion

I det avslutande kapitlet kommer forskningsfrågan att besvaras. Detta med hjälp av resultatredovisningen och den argumentation som förts fram. Det bidrag som studien tillfört teorin kommer också att beskrivas. Dessutom kommer reflektioner över studien och dess resultat. Även förslag till vidare forskning kommer att ges. Efter kapitlet kommer en ökad förståelse för fenomenet om att företagen avvaktar med att tillämpa K2 uppnås.

6.1 Forskningsfrågan besvaras

Den forskningsfråga som ska besvaras är följande: är redovisningskonsulter och revisorer tveksamt inställda till K2-regelverket?

Denna fråga kan besvaras med ett ja då empirin i undersökningen inte kan stödja en analogisk slutledning. För mycket i undersökningen talar för att revisorer och redovisningskonsulter är tveksamma till K2-regelverket. De argument som ligger bakom denna slutsats presenteras nedan.

Ett starkt bevis är att ingen av respondenterna som arbetar direkt med redovisning eller revision har rekommenderat sina kunder, företagen, att redovisa enligt K2. Detta tyder starkt på en tveksam inställning till regelverket. Om de inte varit tveksamma hade de med stor förmodan uppmanat sina kunder att tillämpa K2. Flera respondenter uttryckte det tydligt att de inte ens tror att företagen vet om att K2 existerar, detta kan i sig visa en tveksamhet. För om fler företag hade vetat om K2 hade fler tillämpat det, vilket skulle leda till att redovisningskonsulter och revisorer säkert i en bredare utsträckning funderat på om K2 kan vara tillämpligt på någon av deras klienter.

Vad kan vara bakgrunden till denna tveksamhet, då alla respondenter var positiva till idén att förenkla för de mindre företagen? Naturligtvis är det många faktorer som spelar in vilka ska beaktas. Den viktigaste faktorn tyder sig vara att företagen väljer att avvakta, dels till K3-regelverket är klart eller till en ”klar” version av K2 publicerats. Respondenterna förklarar även att de inte vill ta sig an K2 innan de sett hur alternativet K3 kommer att se ut. Detta trots att BFN gett relativt klara signaler på vad regelverket grundas på och till vilka företag detta regelverk kommer att vara riktat mot. En respondent som är involverad i BFN ger en tydlig bild av problemet då denna person förklarar att BFN hela tiden sett K2 för alla mindre företag och K3 för de större. BFN har inte tänkt i riktigt samma banor som de övriga respondenterna, vilka ser K3 som ett möjligt regelverk även för många mindre företag.

Den faktorn att redovisningen ständigt är i förändring, speciellt nu när även regeringen är inne på att förenkla i lagen för mindre företag, medför att redovisningskonsulterna och revisorerna blir tveksamma. Det är alltid svårt i början innan slutresultatet har publicerats att anpassa sig till något nytt. Som det ser ut i dagsläget har varken utredningen om enklare redovisning eller SamRob utmynnat i lag. Dessa två kan dock båda ha en stor påverkan på K2 som medför att regelverket kan behöva omarbetas när utredningarna har gått igenom till lagändringar. Dessutom har IASB arbetat fram IFRS för mindre och mellanstora företag vilket en del av respondenterna tror kan inverka på den svenska redovisningen i framtiden. Allt det som händer i svensk redovisning och inom EU med utredningar och nya regelverk är inte synkroniserade trots att de kommer att påverka varandra. Detta inger en viss osäkerhet hos redovisningskonsulter och revisorer vilket bygger på anledningen att inte anamma K2 och den tveksamma inställningen. Inbyggt i

denna osäkerhet är även att kostnader för företagen kan öka om de idag skulle tillämpa K2 och sedan byter till K3. Detta vill självklart redovisnings- och revisionsbyråerna undvika då de vet att alla företag vill hålla nere sina kostnader.

En annan faktor som är av betydelse är att det ännu inte är tvingande att tillämpa K2, tvingande blir det först när K3 publiceras. Många respondenter framför att det inte är någon som vill sätta sig in i regelverket förrän det blir tvingande. Detta beror på att redovisningskonsulter och revisorer redan har tung arbetsbörda och har inte riktigt tid eller är tillräckligt engagerade i att sätta sig in i något nytt. De grundar detta på att de redan kan det nuvarande regelverket bra och därför fortsätter att följa detta. En intressant infallsvinkel är att en del av respondenterna uttalade sig om att yrkeskåren inom redovisning och revision är relativt konservativ och många aktiva är äldre. Respondenten anser att de personer som närmar sig pension inte har något intresse i att ta till sig ett nytt regelverk.

En annan viktig anledning som framkommer är hur experter inom redovisning och revision uttalat sig om K2. Respondenter som närvarat vid föreläsningar om K2 har fått uppfattningen att dessa experter varit tveksamma till regelverket. Detta har sedan kommit att påverkat respondenterna själva. En respondent nämner något anmärkningsvärt, att K2 inte är lika lönsamt för revisorer och redovisningskonsulter som nuvarande reglering. Detta skulle kunna vara en anledning till att många byråer stöter ifrån sig K2-regelverket menar respondenten som dock påpekar att detta uttalande är högst spekulativt. I vilket fall är det ytterst intressant då detta intryck förstärkts från en annan respondent, som arbetar som redovisningskonsult på en byrå, som påpekar att K2 innebär mindre jobb för byrån.

K-projektets form har även kritiserats för att den inte är uppbyggd på ett sätt som passar alla företag. Detta fenomen har nämnts i litteraturen, att ett regelbaserat regelverk inte kan anpassas efter alla situationer eller företag. När det gäller K2 kan inte företag som vill ta upp några egenutvecklade materiella tillgångar aktivera dessa i balansräkningen. Även för företag som växer kommer K2 inte heller vara angeläget då ett byte från K2 till K3 kostar för företagen. Detta har medfört att redovisningskonsulter och revisorer har ifrågasatt K2 och det kan vara en anledning till att de inte engagerat sig i K2. Respondenterna beskriver att det är viktigt att välja rätt från början för att slippa en förändringskostnad men en stor majoritet kommer inte att välja förrän valet blir tvingande. Även om många företag inte valt att tillämpa K2 ännu tror många respondenter att det blir många av de mindre företagen som i framtiden kommer att välja regelverket.

Slutligen ska det nämnas att en stor tveksamhet från revisions- och redovisningsbyråerna kan bero på att K2 och regleringen håller på att förändras. Det går lite emot den gamla ansatsen som innebär att alla företag ska följa samma regler. Istället visar utvecklingen på att olika företag kommer att följa olika regelverk. Detta kommer att medföra stora skillnader mellan de finansiella rapporterna som produceras av ett K2- respektive K3-bolag. Jämförbarheten kommer därför att påverkas negativt för alla svenska företag, dock kommer jämförbarheten mellan K2-bolag att öka. Tveksamheten kan också ha uppstått på grund av att respondenterna inte känner att BFN kan fullfölja sina åtaganden. Detta beror främst på ett missnöje mot lagstiftaren och det faktum att de bidrar med för lite resurser till BFN. Om det inte finns ett förtroende till regleringen som helhet kan det vara svårt att anamma något helt nytt.

6.2 Studiens teoretiska bidrag

Studiens teoretiska bidrag hör till den del av litteraturen som Puxty et al (1987), Willmot (1992) samt Jönsson (1991) publicerat. Bidraget kan ses som en snar uppdatering, den spinner även vidare på teorin som Puxty et al (1987) presenterar om redovisningens roll i samband med de organisatoriska principerna och deras kontradiktioner men tar även hänsyn till Jönsson (1991) som tittar närmare på den svenska redovisningens roll och hur debatt kan föra redovisningen framåt men även Willmot (1992) tankar kring EU och harmoniseringen används.

Puxty et al (1987) talar om att Sverige har ett corporatistisk system där BFN är integrerat i statens hierarkiska struktur. Willmot (1992) skriver om EU:s inverkan på nationell normgivning samt den harmonisering som sker och en förutsägelse görs om en ökad påverkan i framtiden. Willmot (1992) pekar också på att inverkan genom EU sker via hierarkisk kontroll. Det framkommer i den empiriska undersökningen att EU varit högst påverkande som drivkraft till BFN. Indirekt har denna inverkan skett då det förespråkats för minskade administrativa bördor hos företagen. Respondenter från BFN medger att den svenska regeringen tryckt för just mer praktiska regler inom redovisningen för företagen, detta förenklingstänk är något som kommit från EU nivå. Dock menar samtidigt en respondent att BFN själva även tog initiativ då de uppfattade nuvarande regler som komplexa. Det är synligt hur som helst att normgivningen påverkas mycket genom den vägledande principen om hierarkisk kontroll.

Jönsson (1991) resonerar om att redovisningens roll utvecklas antingen då något händer som legitimerar behovet av nya regler som exempelvis en skandal eller liknande eller då någon anses vara tillräckligt trovärdig att inta en reglerande funktion. Framförallt när det är motsättningar kan en grupp som är legitima, betrodda, gå in och föra en debatt med hjälp av sitt kunnande. Debatten för redovisningen framåt och legitimitet vinnas då representanter från olika håll argumenterar. I Sverige är det BFN som fått det ansvaret. BFN som organisation kan vara en plats där diskussion förs och där olika argument kommer från olika håll. Detta eftersom ledamöterna i BFN är representanter från olika intressenter till redovisningen, såsom näringslivet, revisorer, redovisningskonsulter och finansdepartementet. På så sätt har BFN fått legitimitet till skillnad från FAR som endast representeras av en grupp. För att beslut som tas inom BFN ska fortsätta vara legitima måste dock debatt ske och en öppenhet för olika åsikter måste finnas. Jönsson (1991) hävdar att de beslut som tas efter en argumentation kan lösa pågående konflikter.

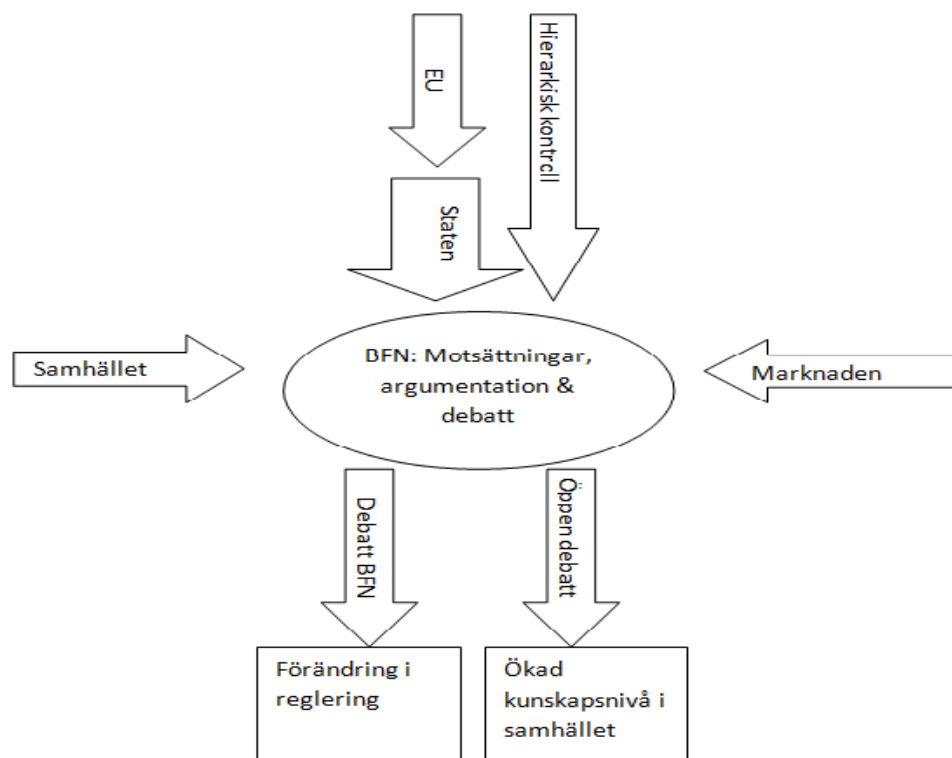
Puxty et al (1987) resonerar också kring debatten som ett verktyg för utveckling i regleringen av redovisningen men ur ett lite annorlunda perspektiv. Debatten kommer ske utifrån förespråkare av de tre organiserande principerna marknad, stat och samhälle och dessa principer kommer göra sig påmind i lösningar inom redovisningen då kontradiktionerna dem emellan underbygger förestådda lösningar.

I BFN förs en debatt och där finns representanter från olika håll. Även om den hierarkiska kontrollen som vägledande princip väger starkt kommer marknaden och samhället representeras i BFN och på så sätt kommer lösningar förespråkas av alla tre organisatoriska principer. Motsättningar från de olika principerna, debatten och argumentationen bygger redovisningen. Detta är också det som gör att förslagen som kommer ut från BFN har legitimitet. En annan faktor som bygger på denna legitimitet är att exempelvis redovisningskåren fått påverka genom remissvar vilket en respondent påpejade. Denna

respondent var också väldigt nöjd med att deras yrkeskår fanns representerade. Annars hade de sett på K2 annorlunda då revisorer och redovisningskonsulter har olika synsätt.

En intressant aspekt som framkommer ur den empiriska undersökningen är dock att företagens kunskaper och kännedom om K2 inte är optimal. Det är många företag som inte känner till K2. Studien visar på att debatten behövs föras ut på öppen front för att öka kunskapsnivån bland individer i samhället. BFN kan förändra samhället och regleringen via sin interna debatt, men om inte allmänheten vet om förändringen kan det ses till ingen nytta. Därför är det viktigt att en öppen debatt förs som når ut till allmänheten, i det här fallet företagen. Den debatt som förts inom BFN har resulterat i K-projektet. Vilket har en betydlig påverkan på samhället och regleringen i form av ny normgivning, dock har studien tydligt visat på att få företag vet om att det skett en förändring. En sådan stor förändring från BFN kan vara hur bra som helst i teorin men om den inte används i praktiken blir det knappast någon förändring i samhället. Därför borde en mer öppen debatt föras, en debatt som förs i form av utbildning för de individer som påverkas, i detta fall de onoterade mindre aktiebolagen. I dagsläget förs enbart en debatt i branschorganisationen FAR:s tidning Balans, förutom den som pågår inom BFN.

Figuren nedan visar BFN som mittpunkt och slagfält för olika förespråkare, hur staten och EU inverkar och de organisatoriska principernas påverkan. Allt utmynnar i förändring av reglering genom debatt men en öppen debatt krävs för att öka kunskapsnivån och få ett genomslag i samhället.



Figur 6-1. Modell över det teoretiska bidraget

Om debatten inom BFN förs samtidigt som en öppen debatt kommer en motsättning att mynna ut i en förändring i samhället och möjligtvis i regleringen. Detta samtidigt som de individer som berörs kommer vara informerade och ha kunskap om vad som sker, tack vare den öppna debatten. I teorin vore detta det ultimata, dock har det visat sig i studien att det enbart förs en debatt inom BFN och i branschorganisationen FAR:s tidning Balans. Detta medför att en viss del av samhället och främst BFN vet om vad som sker, men inte de som påverkas mest av förändringen, nämligen företagen själva. Detta är ett problem då valet av regelverk hamnar i händerna på revisorer och redovisningskonsulter. Dessa kan också ha egenintressen i detta val vilket den empiriska undersökningen visat. Hur många företag som kommer välja K2 i framtiden avgörs av hur redovisningskonsulter och revisorer uppfattar regelverket, inte hur företagen själva uppfattar det. En öppen debatt skulle kunna öka medvetenheten och kunskapen hos företagen. Detta skulle i sin tur jämna ut maktbalansen och leda till att fler företag i framtiden väljer K2.

6.3 Reflektioner över studiens slutsatser

Det framkommer ur den genomförda undersökningen att redovisningskonsulter och revisorer är tveksamma till K2-regelverket. Det är inte underligt då det är ett nytt regelverk som dessutom är regelbaserat. Det är en ansenlig förändring gentemot tidigare normgivning. Samtidigt är det flera som ser fördelarna med att en förändring sker. Detta eftersom det har blivit ett helt hav med olika lagar och regelverk som företagen ska följa. Den empiriska undersökningen visar också på att regelverket inte passar vissa företag. Men K2 har stora fördelar och skulle kunna gynna väldigt många företag. Regelverket är pedagogiskt, relativt enkelt, bra organiserat och relevant för de mindre företagen. Många företag skulle tillämpat K2 om de känt till regelverket och haft en del kunskap om det. Nu är det inte så och om ett företag tillämpar K2 eller inte beror på redovisningskonsultens eller revisorns råd. För många företag finns det egentligen ingen större anledning till att avvakta. För revisorer och redovisningskonsulter däremot kan det finnas en och annan anledning. De måste bland annat sätta sig in i ett nytt regelverk vilket de helst inte gör då det är tids- och resurskrävande. Dessutom finns det ett egenintresse bland byråerna då de inte vill att redovisningen ska bli så enkel så att företagen kan sköta den själv. Detta skulle innebära att de förlorar kunder och intäkter, vilket kan göra att en stor tveksamhet uppstår.

En annan intressant del i detta har med regleringen att göra vilket påverkar redovisningskonsulter och revisorerna. BFN har ansvaret från den svenska staten att sköta normgivningen men som det framgår av debatten och intervjuerna är det ett problem att resurserna inte räcker till. K2 tog flera år att ta fram, frågan är hur lång tid det tar att producera K3. Många av intervjupersonerna tycker att det går för sakta men de förstår också varför. BFN borde få större resurser då de har ett väldigt stort ansvar och en bred inverkan på många företag i Sverige. De hade behövt resurser till att få fram regelverken snabbare men även till att kommunicera dem bättre framförallt till företagen.

När det gäller studiens genomförande har de svårigheter som uppstått gällt främst litteraturen och debatten. Då K2 är ett nytt fenomen finns det väldigt litet skrivet om ämnet. Därför har litteraturen breddats. Det kan då tyckas att uppsatsen blir lite bred, dock behövs viss litteratur för att få förståelse för förenkling. Litteraturen behövs också då det empiriska materialet tolkas. Slutsatsen hade kunnat få mer tyngd om fler respondenter hade deltagit. Dock på grund av den stora arbetsbörda som flera revisorer och redovis-

ningskonsulter upplever under våren var det svårt att få flera att delta. De som skulle intervjua borde vara insatta i K2-regelverket, detta ställde också till vissa problem då det var tydligt att inte många var särskilt insatta i ämnet. Anledningen till att många inte hade satts sig in i ämnet var att det alltid pågår en massa förändringar inom redovisningen. De tar tag i det först när det blir tvingande. När det gäller respondenterna är det en bra mix då de representerar olika intressenter till redovisningen och K2. Att två ledamöter inom BFN ställde upp innebär att svar från hur BFN tänkte kunde fås, vilket gav fler infallsvinklar till slutsatsen. Något som diskuterades var att intervjua någon på finansdepartementet och skatteverket. Detta genomfördes dock inte av olika anledningar, dock kändes båda som om de inte skulle tillföra något som hjälper att besvara forskningsfrågan samt skulle det bredda uppsatsen för mycket. På grund av det egenintresse som redovisningskonsulter och revisorer kan ha i detta ämne så hade det varit intressant att även intervjua företag. En annan bild av varför K2 inte tillämpas skulle då kunnat uppnås. Dock har syftet med denna uppsats varit att analysera revisorer och redovisningskonsulters åsikter. Därför har inte företagens åsikter valt att beaktas.

6.4 Förslag till fortsatta studier

Under uppsatsens gång har en del intressanta förslag till fortsatta studier kommit upp. Det som främst skulle vara intressant är att se när hela regelverket är på plats hur många som då väljer att tillämpa K2. Vilka orsaker som ligger bakom företagens val att tillämpa K2 istället för K3 eller tvärtom är också något som skulle kunna undersökas.

Det hade varit intressant att studera problemet ur en annan vinkel. Det skulle vara intressant att gå ut till företagen som inte valt att tillämpa K2 och analysera deras åsikter. Detta hade kunnat förklara fenomenet mer och bidragit än mer till litteraturen.

En undersökning om hur de mindre företagens årsredovisningar eller finansiell information nyttjas av användare skulle vara relevant. Mycket av externredovisningen bygger på användarna och deras behov, därför skulle en undersökning som går in närmare på ämnet vara oerhört intressant. Samtidigt skulle det kunna utrönas vilka som är de främsta användarna av finansiell information hos mindre företag.

Referenslista

- Andersen, I (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Fredriksberg: Samfundslitteratur
- Alvesson, M & Sköldberg, K (2008) *Tolkning och reflektioner: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur
- Arnell, G & Lundqvist, P (2010) Debatt: Olika krav på redovisningen är ett medvetet val. *Balans*, nr 4
- Artsberg, K (2005) *Redovisningsteori- policy och praxis* (2a uppl.). Malmö: Liber ekonomi
- Benston, G. Bromwich, M. Litan, R. Wagenhofer, A. (2006) *The development and future of accounting standards*. Oxford Scholarship, February 2006. Tillgänglig 100424:
<http://www.oxfordscholarship.com/oso/public/content/economicsfinance/9780195305838/toc.html>
- BFN (2004) *Information : Ändrad inriktning på normgivningsarbete*. Tillgänglig 100403: <http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf>
- BFN (2008) *Information om Bokföringsnämndens normgivningsprojekt för årsredovisning och årsbokslut för icke-noterade företag*. Tillgänglig 100404: <http://www.bfn.se/aktuellt/Ny-normgivning.pdf>
- BFN (2009) *Information om K-projektet*. Tillgänglig 100405: <http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf>
- BFN (2010) *Om BFN*. Tillgänglig 100404: <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>
- BFN (2010) *BFNs normgivning*. Tillgänglig 100404: <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>
- Broberg, A (2007) *Förslag till nya redovisningsregler för aktiebolag K2*. Näsviken: Björn Lundéns Information AB
- Börsvik, H. Magnusson, J & Prytz, K (2009) Debatt: Regeringen löser "fel" problem för landets småföretagare. *Balans*, nr 1
- Drefeldt, C & Lundqvist, P (2008) Nya årsredovisningsregler för mindre aktiebolag. *Balans*, nr 8-9
- Drefeldt, C (2009a) Redovisning: Inte enklare med förenkling. *Balans*, nr 6/7
- Drefeldt, C (2009b) Redovisning: Dags att städa upp i årsredovisningslagen. *Balans*, nr 6-7
- Drefeldt, C (2008) Redovisning: Nu är K2 äntligen här. *Balans*, nr 10
- Drefeldt & Törning (16 september, 2008) Debatt: orimlig väntan på enklare redovisningsregler. *Dagens industri*
- Edenhammar, H & Pautsch, G (2009) Debatt: Detta är bokföringsnämndens roll. *Balans*, nr 11

- Engström, S & Johansson, M (2009) Debatt: Löser regeringen verkligen ”fel” problem. *Balans, nr 4*
- Evans L, Gebhardt, G. Hoogendoorn, M. Marton, J. Di pietra, R. Mora, A. Thinggård, F. Vehmanen, P. & Wagenhofer, A. (2005) Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper. *Accounting in Europe, 2*
- Fagerström, A & Lundh, S (2009) Accounting development in the nordic countries: a comparative study. *Global Business advancement, 2 (1/2), 4-27*
- Falkman, P (2001) Externredovisningens grundläggande värderingsproblem. *Balans, nr 1*
- FAR (2006) *Revision- en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag
- FAR SRS (2008) *Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2008*. Stockholm: FAR SRS Förlag
- Holme, I. M. Solvang , B. K & Nilsson, B (1997) *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: studentlitteratur
- Ijiri, Y (1975) *Theory of accounting measurement*. Sarasota: American Accounting Association
- International Accounting Standards Board (2009) *IFRS for SMEs*. London. Tillgänglig 100518: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>
- International Accounting Standards Committee Foundation (2010) Tillgänglig 100518: <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>
- Johannssen, A & Tufte, P. A. (2003) *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber AB
- Jönsson, S (1991) Role making for accounting while the state is watching. *Accounting, organization and society, 16 (5/6), 521-546*
- Kristoferson, A (2009) Notering: Företagen nobbar K2. *Balans, nr 12*
- Kvale, S (1997) *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur
- Larsson, S. Lilja J & Mannheimer, K (2005) *Forskningsmetoder i socialt arbete*. Lund: Studentlitteratur
- Lönnqvist, R (2006) *Årsredovisning I aktiebolag och koncerner*. Polen: Pozkal,
- Maines, L, Bartow, E. Fairfield, P. Hirst, E. Iannaconi, T. Mallet, R. Schrand, C. Skinner, D & Vincent, L. (2003) Evaluating concept-based vs. Rule based approach to standard setting . *Accounting Horizons, 17 (1), 73-89*.

- Marton, J. Falkman, P. Lumsden, M. Petterson, A K & Rimmel, G (2008) *IFRS – i teori och praktik*. Sundbyberg: Bonniers utbildning
- Moore, L. (2009) Economic “reality” and the myth of the bottom line. *Accounting Horizon*, 2(3), 327-340
- Månsson, J & Ohlson, H (2008) *Årsredovisning enligt K2-reglerna- Introduktion till och diskussion kring det nya regelverket*. Danmark: Studentlitteratur & Öhrlings PriceWaterhouseCoopers i Sverige AB,
- Nilsson, S (2005) *Redovisningens normer och normbildare. En nationell och internationell översikt* (3e uppl). Lund: Studentlitteratur
- Nilsson, S-A & Smiciklas, M (1993) Sweden. *European accounting review*, 2, 362-365
- Overud, M (2009) *Bokföringsnämndens K-projekt*. Tillgänglig 2010-04-28 Deloitte Touche Tohmatsu: http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/finansiell-rapportering/0dca0fa75200e110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm.
- Patton, M (2002) *Qualitativ research & Evaluation methods*. London: SAGE
- Persson, S. E & Peters, R (2009) Debatt: Avbryt utvecklingen av K3-regelverket. *Balans*, nr 4
- Pettersson, A. K (2010) Föreläsningssmaterial 100222: *Svenska regler*. Tillgänglig 100222 från Göteborgs universitet, kursportalen: <http://kursportal.student.gu.se/data/FEA405C/Kursmoment/Svenska%20regler/Svenska%20regler.pdf>
- Precht, E (2008) Nya årsredovisningsregler för mindre aktiebolag. *Balans*, nr 8-9
- Puxty, A G, Willmott, H C. Cooper D J & Lowe, T (1987) Modes of regulations in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries. *Accounting, organization and society*, 12, 273-291
- Riahi-Belkaoui, A (2007) *Accounting Theory* (5:e uppl). USA: Thomson Learning
- Smith, Dag (2006) *Redovisningens språk*. Danmark: Naraya Press
- SOU 2008:67 Enklare redovisning. Tillgänglig 100506: <http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/10/76/85/4f21026a.pdf>
- SOU 2008:80. Beskattningstidpunkt för näringsverksamhet. Tillgänglig 100501: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/11/12/59/a230a283.pdf>
- Strauss, A & Corbin, J (1998), *Basics Qualitativ research*. California: Thousand Oaks SAGE Publications Inc
- SRF (2009) *SRF boken*. Avesta: Redovisningskonsulterna SRF servicebyrå

- Thomassen, M (2007) *Vetenskap, kunskap och praxis Introduktion i vetenskapsfilosofi*.
Malmö: Gleerups Utbildning AB
- Young, J. J. (2006) Making up users, *Accounting Organizations and Society*, 31, 579-600
- Willmot, H C. Puxty, A G. Robson, K. Cooper, D J & Lowe, E A (1992) Regulation of accountancy and accountants: a comparative analysis of accounting for research and development in four advanced capitalist countries. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 5(2), 32- 56

Bilaga 1 Debattartiklar och intervjupersoner

Uppdelningen av empirin

Debatt		Intervju			
Arikel	Författare	År	Intervjuperson	Titel/Arbetsgivare	
<i>Löser regeringen verkligen "fel" problem</i>	Engström & Johansson	2009	Patrik Wrigfeldt	Redovisningskonsult Forward Ekonomi	
<i>Orimlig väntan på enklare redovisningsregler</i>	Drefeldt & Törning	2008	Anna-Karin Nilsson Ann-Christin Svedberg	Redovisningskonsulter Ertan	
<i>Företagen nobbar K2</i>	Kristofersson	2009	Marcus Hellstén	Revisor Ernst & Young	
<i>Nya årsredovisningsregler för mindre aktiebolag</i>	Precht	2008	Caisa Drefeldt	Auktoriserad revisor FAR Sektionen Små företag Ledamot BFN KPMG	
<i>Avbryt utvecklingen av K3-regelverket</i>	Persson & Peters	2009	Kent Iveling	Godkänd Revisor Helgusgruppen	
<i>Inte enklare med förenkling</i>	Drefeldt	2009	Eva Törning	Redovisningsspecialist Ordf. FAR kvalitetsn. Redovisning FARs rep.utredning enklare redov. Grant Thornton	
<i>Dags att städa upp i årsredovisningslagen</i>	Drefeldt	2009	Claes Norberg	Redovisningsexpert Expertorgan Rådet för fin.rap Ledamot BFN Svenskt Näringsliv	
<i>Nu är K2 äntligen här</i>	Drefeldt	2008			
<i>Regeringen löser fel problem för landets småföretagare</i>	Börsvik, Magnusson & Prytz	2009			
<i>Externredovisningens grundläggande värderingsproblem</i>	Falkman	2001			
<i>Debatt: Olika krav på redovisningen är ett medvetet val</i>	Arnell & Lundqvist	2010			
<i>Debatt: Detta är bokföringsnämndens roll</i>	Edenhammar & Pautsch	2009			

Bilaga 2 Intervjuguide till revisorer och redovisningskonsulter

De frågor som är underrubriker är de tilltänkta följdfrågorna som ställdes. Intervjupersonerna fick därför inte tillgång till dessa frågor förrän de ställdes vid intervjun.

Intervjuguide

Vad anser du om BFN:s val att ändra inriktning i sin normgivningsprocess?

- Anser du att det var en nödvändighet

Tycker du K-projektet är en bra lösning?

Tycker ni idén i sig är bra?

Vad anser ni om slutprodukten?

- Hade du velat se det på något annat sätt

Vad anser du om uppdelningen av projektet?, dvs. att K2 är regelbaserat för mindre aktiebolag, och att K3 är principbaserat.

Varför tror du att så få bolag valt att tillämpa K2?

- väntar företagen på K3?
- Ser de kanske att nyttan överstiger kostnaden med K3?

Har BFN misslyckats i att kommunicera K2 och fördelarna med detta regelverk?

Är K2 reglerna för inskränkande?

- Är det fel förenklingar som gjorts, efterfrågar företagen andra?

Tror du det finns vissa företag som p.g.a. deras specifika bransch väljer bort K2?

Vad har ni rådgivit era klienter och varför?

Har du något mer du vill tillägga?

Bilaga 2 Intervjuguide till de respondenter med större insyn i BFN

De frågor som är underrubriker är de tilltänkta följdfrågorna som ställdes. Intervjupersonerna fick därför inte tillgång till dessa frågor förrän de ställdes vid intervjun. De intervjuer som genomfördes via e-post fick dock tillgång till dessa underrubriker.

Intervjuguide

Hur kommer det sig att BFN ändrade inriktning i sin normgivningsprocess

- Vem eller vilka har varit drivande till förändringen, staten, marknaden, olika föreningar?

Tycker du K-projektet är en bra lösning?

- Hade du velat se det på något annat sätt

Vad anser du om slutprodukten?

- Hur hade BFN kunnat göra något annorlunda?

Vad anser du om uppdelningen av projektet? dvs. att K2 är regelbaserat för mindre aktiebolag, och att K3 är principbaserat.

Varför tror du att så få bolag valt att tillämpa K2?

Väntar företagen på K3?

Ser de kanske att nyttan överstiger kostnaden med K3?

Har BFN misslyckats med att kommunicera K2 och fördelarna med detta regelverk?

Är K2-reglerna för inskränkande?

- Är det fel förenklingar som gjorts, efterfrågar företagen något annat?

Har du något ytterligare som du vill tillägga?

Med bakgrund av denna intervju, vet du någon ytterligare person som har mycket kunskap inom detta ämne?