



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Frivilligt val av K3

- Faktorer som kan förklara ett mindre företags frivilliga val av K3

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Höstterminen 2015
Handledare: Marita Blomkvist
Anna Karin Pettersson
Författare: Helena Bernekil
Tobias Gustavsson

Förord

Först och främst vill vi tacka våra handledare Anna Karin Pettersson och Marita Blomkvist för det stöd och den vägledning vi fått under arbetsprocessens gång. Tack för att ni alltid funnits tillgängliga att svara på våra frågor. Vi vill även rikta ett stort tack till de personer som vi fått intervjua, utan er hade uppsatsen inte varit möjlig att genomföra. Vi vill också passa på att tacka våra kurskamrater och opponenter för de värdefulla synpunkter och förslag på förbättringar som vi erhållit. Sist men inte minst vill vi tacka våra nära och kära för det stöd vi fått och för att ni alltid finns där, tack!

Göteborg i januari 2016

Helena Bernekil & Tobias Gustavsson

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Kandidatuppsats inom externredovisning, HT 2015.

Författare: Helena Bernekil och Tobias Gustavsson

Handledare: Marita Blomkvist och Anna Karin Pettersson

Titel: Frivilligt val av K3 – Faktorer som kan förklara ett mindre företags frivilliga val av K3

Bakgrund och problem: Bokföringsnämnden har under K-projekten tagit fram nya regelverk. Sedan den 1 januari 2014 är företag som klassas som större tvungna att redovisa enligt K3. Mindre företag får redovisa enligt K2 men en genomgång av olika årsredovisningar visar att det finns mindre företag som frivilligt redovisar enligt K3 vilket gör det till ett intressant forskningsområde.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att identifiera och få en ökad förståelse kring vilka faktorer som kan förklara ett mindre företags frivilliga val att tillämpa K3.

Metod: En kvalitativ forskningsmetod har använts där fem onoterade företag från olika branscher intervjuats. De faktorer som identifierades i det empiriska materialet har analyserats utifrån en analysmetod som består av tre kategorier; nyttomaximering, legitimitet och intressenter.

Resultat och slutsatser: Åtta faktorer identifierades vilka påverkade de intervjuade företagens val att redovisa enligt K3. De identifierade faktorerna var principbaserat regelverk, uppskjuten skatt, framstår som seriösa, mer rättvisande bild, liknar äldre redovisning, tydliga koncernregler, revisorns påverkan och planerar att växa. Från analysen kan man se att vissa faktorer beror på att ledningen vill maximera sin nytta medan andra faktorer kan kopplas till företagets intressenter eller samhället i stort.

Förslag till fortsatta studier: Det vore intressant att undersöka vilken den faktiska skillnaden blir i årsredovisningen om ett företag redovisar enligt K2 eller K3. Ett annat förslag till vidare studier är att undersöka mindre företag som ingår i större koncerner som redovisar enligt K3 för att se om de ser om moderföretaget påverkat deras val att redovisa enligt K3 eller om det finns några andra faktorer.

Nyckelord: K3, frivilligt val, mindre företag, principer, faktorer

Abstract

Bachelor thesis in Business Administration, School of Business, Economics and Law at Gothenburg University, Accounting Autumn 2015

Authors: Helena Bernekil and Tobias Gustavsson

Tutor: Marita Blomkvist and Anna Karin Pettersson

Title: Voluntarily choice of K3 – Factors which can explain a smaller company's voluntary adoption of K3

Background and problem discussion: The Swedish Accounting Standard Board has developed a new set of rules. Since the 1th of January 2014 large companies are forced to report their financial statement according to K3. Smaller companies can report their financial statement according to K2. A review of financial statements shows that there are smaller companies that account according to K3. This makes it to an interesting research area.

Purpose: The purpose of this thesis is to identify and get a further understanding of which factors that can explain smaller companies voluntary adoption of K3.

Method: A qualitative research method has been used and five unlisted companies from different sectors have been interviewed. The identified factors from the interviews have been analyzed with help of a model based on three categories; utility maximization, legitimacy and stakeholders.

Results and conclusions: Eight different factors have been identified as the reasons why the interviewed companies chose to account according to K3. The identified factors were principle-based framework, deferred tax, being taken serious, a more true and fair view, similar to older accounting rules, distinct rules for corporate groups, planning to grow and the auditors influence. Some of the factors depends on managements wish to maximize their utility while other factors can be tied to the company's stakeholders or the community as a whole.

Suggestions for future research: An interesting area of research would be to examine the actual difference in a financial statement depending on if a company reports according to K2 or K3.

Keywords: K3, free choice accounting, smaller company, principles, factors

Förkortningar

| | |
|--------------|---|
| BFN | Bokföringsnämnden |
| BFNAR | Bokföringsnämndens allmänna rekommendationer |
| IAS | International Accounting Standards |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IFRS | International Financial Reporting Standard |
| IFRS for SME | International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities |
| PAT | Positive Accounting Theory |
| RR | Redovisningsrådets Rekommendationer |
| ÅRL | Årsredovisningslagen (1995:1554) |

Innehållsförteckning

| | |
|---|-----------|
| 1. INLEDNING | 1 |
| 1.1 BAKGRUNDSBESKRIVNING | 1 |
| 1.2 PROBLEMDISKUSSION | 2 |
| 1.3 FRÅGESTÄLLNING | 3 |
| 1.4 SYFTE | 3 |
| 1.5 FORTSATT DISPOSITION..... | 3 |
| 2. REFERENSRAM | 4 |
| 2.1 SVENSKA REGLER..... | 4 |
| 2.1.1 Redovisningsregler innan K-regelverket..... | 4 |
| 2.1.2 Definition av ett litet företag..... | 5 |
| 2.1.3 Bokföringsnämndens K-projekt | 5 |
| 2.1.4 Regelbaserat eller principbaserat regelverk..... | 6 |
| 2.1.5 Regelskillnader mellan K2 och K3..... | 6 |
| 2.1.5.1 Materiella tillgångar – komponentavskrivningar..... | 6 |
| 2.1.5.2 Egenupparbetade immateriella tillgångar..... | 7 |
| 2.1.5.3 Intäktsredovisning och uppskjuten skatt | 7 |
| 2.1.5.4 Leasing | 7 |
| 2.1.5.5 Skillnad i koncernredovisning mellan K2 och K3..... | 8 |
| 2.1.6 En mer rättvisande bild | 8 |
| 2.2 TIDIGARE STUDIER KRING REDOVISNINGSVÄL | 9 |
| 2.3 ANALYSMODELL..... | 10 |
| 2.3.1 Nyttomaximering..... | 10 |
| 2.3.2 Legitimitetsteori..... | 11 |
| 2.3.3 Intressentteorin | 12 |
| 2.3.4 Sammanfattande analysmodell..... | 13 |
| 3. METOD | 14 |
| 3.1 LITTERATURSÖKNING | 14 |
| 3.2 FORSKNINGSMETOD | 14 |
| 3.3 DATAINSAMLING..... | 15 |
| 3.3.1 Urval av företag..... | 15 |
| 3.3.2 Utformning av intervjuguide..... | 17 |
| 3.3.3 Genomförandet av intervjuer | 18 |
| 3.3.4 Bearbetning av intervjumaterial..... | 18 |
| 3.4 METOD FÖR ANALYS..... | 19 |
| 4. EMPIRI | 20 |
| 4.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER..... | 20 |
| 4.2 INTERVJU MED EKONOMICHEF PÅ ADVOKATBYRÅ..... | 20 |
| 4.2.1 Allmänt..... | 20 |
| 4.2.2 Processen kring införandet av K3..... | 21 |
| 4.2.3 Faktorer som påverkat valet av K3 | 21 |
| 4.3 INTERVJU MED EKONOMICHEF PÅ ETT FÖRETAG SOM FÖRMEDLAR RABATTER OCH FÖRMÅNER | 22 |
| 4.3.1 Allmänt..... | 22 |
| 4.3.2 Processen kring införandet av K3..... | 22 |
| 4.3.3 Faktorer som påverkat valet av K3 | 23 |
| 4.4 INTERVJU MED TVÅ DELÄGARE PÅ EN REVISIONSBYRÅ..... | 24 |
| 4.4.1 Allmänt..... | 24 |
| 4.4.2 Processen kring införandet av K3..... | 24 |
| 4.4.3 Faktorer som påverkat valet av K3 | 24 |
| 4.5 INTERVJU MED VD PÅ ETT MANAGEMENTKONSULTFÖRETAG..... | 26 |
| 4.5.1 Allmänt..... | 26 |
| 4.5.2 Processen kring införandet av K3..... | 26 |

| | |
|--|-----------|
| 4.5.3 Faktorer som påverkat valet av K3 | 26 |
| 4.6 INTERVJU MED EKONOMICHEF PÅ ETT SÄLJ- OCH SERVICEFÖRETAG | 27 |
| 4.6.1 Allmänt..... | 27 |
| 4.6.2 Processen kring införandet av K3..... | 27 |
| 4.6.3 Faktorer som påverkat valet av K3 | 28 |
| 4.7 SAMMANFATTANDE TABELL..... | 29 |
| 5. ANALYS | 30 |
| 5.1 NYTTOMAXIMERING | 30 |
| 5.2 LEGITIMITET | 32 |
| 5.3 INTRESSEENTER | 33 |
| 5.4 SAMMANFATTANDE ANALYS..... | 35 |
| 6. SLUTSATS | 36 |
| 6.1 SLUTSATSER..... | 36 |
| 6.2 AVSLUTANDE REFLEKTIONER..... | 36 |
| 6.3 FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER | 37 |
| KÄLLFÖRTECKNING..... | 38 |
| BILAGA 1: INTERVJUGUIDE | 42 |
| BILAGA 2: KONTAKTMAIL..... | 43 |
| FIGURFÖRTECKNING: | |
| FIGUR 1: ANALYSMODELL | 13 |
| FIGUR 2: KATEGORISERING AV IDENTIFIERADE FAKTORER..... | 35 |
| TABELLFÖRTECKNING: | |
| TABELL 1: SÖKKRITERIER I ANDRA SÖKNINGEN | 15 |
| TABELL 2: SVAR FRÅN KONTAKTADE FÖRETAG | 16 |
| TABELL 3: PRESENTATION AV DELTAGANDE FÖRETAG | 17 |
| TABELL 4: IDENTIFIERADE FAKTORER..... | 29 |

1. Inledning

I uppsatsens inledande avsnitt presenteras en bakgrund som beskriver varför företag använder redovisning. Därefter beskrivs översiktligt hur Bokföringsnämnden förändrat sitt normgivningsarbete som legat till grund för deras K-projekt samt innebörden med detta. Efter det presenteras översiktligt tidigare studier kring frivilligt val av regelverk samt hur principbaserade respektive regelbaserade regelverk påverkar företagen. Det mynnar sedan ut i studiens problemformulering och syfte kring valet av K3.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Syftet med redovisning och att den regleras är att överbrygga den informationsasymmetri som finns mellan det redovisande företaget och dess intressenter. De som hör till företagets intressenter är bland annat kreditgivare, ägare, leverantörer, Skatteverket, kunder, anställda och allmänheten. Det är kostsamt för företagen att ta fram redovisningsrapporterna men det anses ändå som att nyttan överstiger kostnaderna. Med begreppet nytta så menas nyttan för hela samhället och inte bara nyttan för det enskilda företaget. Det hade blivit väldigt dyrt om varje intressent själv skulle ta fram information om företaget (Johansson et al., 2013).

Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Till en början innebar det att de anpassade Redovisningsrådets rekommendationer (RR), vilka var framtagna för företag vars aktier var noterade på en svensk börs, till övriga företag som upprättade årsredovisning. Efter att EU antagit IAS-förordningen som innebär att noterade företag ska följa det internationella regelverket IFRS upphörde RR:s arbete. BFN bestämde sig under 2004 för att ändra sitt normgivningsarbete, de slutade då att anpassa RR:s rekommendationer och började istället ta fram allmänna råd för olika företagstyper och storlekar (Drefeldt & Törning, 2013).

En anledning till att BFN beslöt sig för att ändra sitt normgivningsarbete var på grund av att regelverken ansågs vara för omfattande. Det fanns en för stor valmöjlighet kring vilka redovisningsprinciper företagen kunde använda vilket bidrog till att de kunde styra resultatet för mycket. De icke-noterade företagen hade dessutom en möjlighet att välja en mer avancerad princip trots att BFN gjort förenklingar. En följd av detta blev att informationen från icke-noterade företag blev svår att tolka (BFN, 2004).

Utgångspunkten för de nya regelverken var reglerna i bokföringslagen som anger hur företag ska avsluta den löpande bokföringen för det aktuella räkenskapsåret. Det som ansågs vara avsikten med K-projektet, som det kallas, var att det skulle finnas ett regelverk som innehåller alla relevanta regler inom respektive företagskategori (BFN, 2012). Detta kan jämföras med att man tidigare hade regler för varje specifikt område. K2 är ett kraftigt förenklat regelverk för små onoterade företag. K2:s regler är regelbaserade vilket innebär att regelverket inte ger så mycket utrymme för tolkningar. K3 är däremot ett principbaserat regelverk vilket innebär att det ges mer utrymme för tolkning vid upprättandet av årsredovisningen (Edenhammar et al., 2015).

Sedan den 1 januari 2014 är företag som klassas som större tvungna att redovisa enligt K3. Detta gäller dock inte moderföretag som ingår i en koncern och upprättar koncernredovisning enligt IFRS. Företag som klassas som mindre har en valmöjlighet där de kan välja att följa det förenklade regelverket K2 eller om de vill följa det principbaserade regelverket K3 (Edlund et

al., 2014). En genomgång av olika årsredovisningar visar att det finns företag som klassas som mindre som frivilligt väljer att redovisa enligt K3.

1.2 Problemdiskussion

Frågan om vilka faktorer som ligger till grund för att företag gör vissa frivilliga redovisningsval har intresserat forskare sedan 1960-talet. Trots omfattande forskning på området finns det enligt Fields et al. (2001) ingen konsensus om vad syftet med att företag gör olika frivilliga redovisningsval är. Har företagens ledning samma intresse och vilja som ägarna kan de göra vissa redovisningsval för att överföra privat information till ägarna. Vissa chefer kan göra redovisningsval för att gynna sig själva, till exempel genom att "blåsa upp" vinsterna och på sätt få större bonus.

Det är enligt Fields et al. (2001) sällan som forskare har haft ett integrerat perspektiv när de analyserat redovisningsval utan de flesta tidigare studier fokuserar bara på en faktor för att förklara ett redovisningsval. Det kan leda till att man gör felaktiga antaganden om vad som var avsikten med ett redovisningsval. Som exempel kan nämnas att ett redovisningsval som ger ledningen mer bonus också kan leda till att tillgångarna ökar i värde vilket är bra för aktieägarna. Undersöks endast faktorn maximering av bonus så missar man kanske den egentliga anledningen som var att öka tillgångarnas värde. Fields et al. (2001) skriver att de tror att det finns möjligheter för framtida forskning att förbättra kunskapen om redovisningsval.

Carmona och Trombetta (2008) skriver i artikeln *On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based systems* om för- och nackdelar med regelbaserade respektive principbaserade system. De undersöker även varför IFRS kunnat nå en så vid acceptans som det gjort. De tror att en stor anledning till att många länder accepterat IFRS trots att de har nationella regelverk som skiljer sig åt beror på öppenheten hos IFRS, att IFRS är principbaserat samt regelverkets flexibilitet. Carmona och Trombetta (2008) tror även att när ett företag gör ett frivilligt val att tillämpa ett regelverk så ökar det både kvaliteten på redovisningen och relevansen i de redovisade siffrorna.

Innan företagen var tvungna att ha gjort sitt val mellan K2 och K3 publicerades flera artiklar som belyste skillnader mellan K-regelverken. Faktorer som en revisor lyfte fram till varför mindre företag borde överväga att frivilligt tillämpa K3 var till exempel om de trodde att företaget kommer växa eller om företaget har en bred intressentkrets (Lennartsson, 2013). Som man ser ovan kan det finnas olika anledningar till att företag gör olika frivilliga redovisningsval.

För räkenskapsår som började efter den 31 december 2013 var mindre företag tvungna att välja om årsredovisningen skulle upprättas enligt K2 eller K3. Detta innebär att de första årsredovisningarna enligt det nya regelverket nu är publicerade och samtliga svenska företag måste ha gjort sina val. Ett principbaserat regelverk ställer högre krav på företaget samt ledningen då det gäller att tolka principen rätt. Samtidigt får företaget mer flexibilitet i sin redovisning så länge som det inte bryter mot principen. Ett regelbaserat regelverk kan däremot ses som mekaniskt och anger precis hur man ska göra i olika situationer (Carmona & Trombetta, 2008).

Ungefär 97 procent av de svenska företagen klassas som mindre enligt årsredovisningslagens (ÅRL) definition vilket innebär att de kan använda det förenklade regelverket K2

(Lennartsson, 2013). Trots möjligheten att tillämpa K2 finns det företag som frivilligt väljer att tillämpa det mer krävande regelverket K3. Caisa Drefeldt skriver i tidskriften Balans nr 6 2014 att det inte är ett självklart val för företagen om de ska redovisa enligt K2 eller K3 utan valet bör göras utifrån det enskilda företags förutsättningar och behov. Med tanke på den stora andelen företag som inte uppfyller de villkor som finns för att klassificeras som större och därmed bli tvungna att använda sig av K3 är det ett intressant forskningsområde varför vissa företag ändå väljer att använda sig av K3-regelverket.

1.3 Frågeställning

- Vilka faktorer kan förklara ett mindre företags frivilliga val av K3?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att identifiera och få en ökad förståelse kring vilka faktorer som kan förklara ett mindre företags frivilliga val att tillämpa K3.

1.5 Fortsatt disposition

Kapitel 2: Referensram

I detta kapitel går författarna igenom skillnaden mellan K2 och K3 samt hur den tidigare redovisningen såg ut. Därefter presenteras tidigare forskning kring redovisningsval. Avsnittet avslutas med att beskriva de perspektiv och den analysmodell som forskningsfrågan kommer analyseras utifrån.

Kapitel 3: Metod

I detta kapitel presenteras uppsatsens forskningsmetod och tillvägagångssätt. Därefter presenteras hur datainsamlingen genomförts och hur den sedan bearbetas samt analyserats.

Kapitel 4: Empiri

Här presenteras de respondenter som deltog i studien och deras åsikter kring vilka faktorer som påverkade deras val att redovisa enligt K3. Avsnittet avslutas med en sammanfattning av de faktorer som kom fram under intervjuerna.

Kapitel 5: Analys

I detta kapitel analyseras de faktorer som identifierades i empirin med utgångspunkt i den analysmodell som presenterades i referensramen.

Kapitel 6: Slutsats

I detta kapitel besvaras forskningsfrågan och uppsatsens syfte. Kapitlet avslutas med en reflektion och intressanta förslag till fortsatta studier.

2. Referensram

I avsnittet nedan beskrivs först Bokföringsnämndens K-projekt och några stora skillnader som finns mellan regelverken K2 och K3. Vidare tar avsnittet upp vad som skiljer sig mellan ett principbaserat respektive regelbaserat regelverk. Därefter presenteras tidigare forskning kring redovisningsval. Kapitlet avslutas med att analysmodellen och de kategorier som ska användas för att analysera forskningsfrågan presenteras.

2.1 Svenska regler

2.1.1 Redovisningsregler innan K-regelverket

De senaste åren har det hänt mycket på redovisningsområdet. På grund av Sveriges medlemskap i EU tvingades man införa fjärde och sjunde bolagsdirektiven i svensk lag vilket påverkade ÅRL:s utformning. Syftet med direktiven var att harmonisera redovisningsreglerna för samtliga medlemsländer. Direktiven gav dock medlemsländerna relativt stort utrymme för egna val och tolkningar vilket ledde till att harmoniseringen inte blev så lyckad som man tänkt sig. EU beslutade sig därefter för att alla EU:s medlemsländer som hade företag som var noterade på en reglerad marknad skulle följa IAS-förordningen så som den var antagen av EU (Marton et al., 2013). Sverige påverkas allt mer av den internationella utvecklingen på redovisningens område. BFN ansåg att det inte var lämpligt för alla företag att tillämpa de internationella reglerna och bestämde sig för att göra några grundläggande förändringar i regelverket, detta var början till K-projektet (Eriksson, 2012a).

Innan presentationen av K-regelverket ska här kort beröras hur den gamla svenska normgivningen såg ut för de företag som inte var börsnoterade. ÅRL är en ramlag vilket innebär att den innehåller allmänna förhållningssätt men det krävs kompletterande normgivning för att fylla ut och hjälpa till att tolka det som står i lagtexten. Redovisningsrådet översatte de normer som IASB gav ut och anpassade dem till svenska förhållanden. Redovisningsrådets rekommendationer var framförallt framtagna för att användas av svenska börsbolag men BFN arbetade i sin tur med att anpassa råden till icke-noterade företag. BFN:s anpassade råd omfattade dock inte alla områden utan det var vanligt att företagen "lånade" sätt att redovisa eller sökte inspiration från RR trots att de i huvudsak tillämpade BFNAR:s rekommendationer. Summan blev att icke-noterade företag kom att tillämpa både BFN:s anpassade regler och RR:s översatta regler som i sin tur byggde på IFRS (Grant Thornton, 2015).

Hur stor effekten blev vid övergången till K3 beror till stor del på vilka regler som företaget tillämpade tidigare. Använde företaget i princip bara BFN:s rekommendationer kan effekten bli stor till skillnad från om företaget använde sig av RR:s rekommendationer vilka är mer lika IFRS (Nobrand & Anjou, 2012). En faktor till att vissa företag frivilligt väljer att använda K3 kan vara på grund av att den tidigare normgivningen, BFN:s allmänna råd och RR:s rekommendationer, i stor utsträckning var principbaserade (Drefeldt, 2015). Som Caisa Drefeldt (2015) skriver kan steget vara ganska långt till att bara följa regler när man har levt i en principbaserad värld vad gäller redovisning. Det kan därför vara lättare att tillämpa K3 som också är principbaserat.

2.1.2 Definition av ett litet företag

För att ett företag ska uppfylla de krav som krävs för att klassificeras som ett stort företag måste minst två av följande villkor vara uppfyllda de senaste två räkenskapsåren (BFN, 2015):

- Medelantalet anställda ska vara mer än 50.
- Den redovisade balansomslutningen ska överstiga 40 miljoner kronor.
- Nettoomsättningen ska överstiga 80 miljoner kronor.

Vad som definierar ett litet företag är därmed företag som inte uppfyller villkoren ovan och som därmed inte klassificeras som ett stort företag.

2.1.3 Bokföringsnämndens K-projekt

K2 och K3 är byggda utifrån vad som står i ÅRL så förutom att läsa vad som står i det K-regelverk som tillämpas måste man även läsa lagen för att få en fullständig bild av hur redovisningen ska göras (Grant Thornton, 2015).

Syftet med K2 var att ta fram ett kraftigt förenklat regelverk för små onoterade företag. K2-reglerna är regelbaserade och ganska fyrkantiga vilket innebär att de inte ger så mycket utrymme för egna bedömningar. Det består framförallt av regler som säger "Gör så här" (Edlund et al., 2014). K2-reglerna har nära koppling till de svenska skattereglerna för att underlätta deklarationsarbetet. Regelverket kan ses som en kompromiss mellan att ge intressenterna tillräcklig information och att underlätta årsredovisningsarbetet och arbetet med deklARATIONEN för små företag (Edenhammar et al., 2015). K2 har ett upprättarperspektiv (Eriksson, 2012c).

K3 är huvudalternativet när en årsredovisning ska upprättas. När BFN tog fram regelverket hämtades inspiration från IASB:s utkast till standard för redovisning i små och medelstora företag (IFRS for SME). Den standarden kan ses som en förenkling av IFRS. BFN påverkades även av förhållandet mellan användarnas behov av information och den börda man kan lägga på företagen vid upprättande av finansiella rapporter. K3 är ett principbaserat regelverk vilket ger företagen och upprättarna av finansiella rapporter ganska stort utrymme för tolkning (Edenhammar et al., 2015). K3 har ett användarperspektiv och BFN ger vägledning till reglerna i form av "Tänk så här" (Edlund et al., 2014).

Att frivilligt välja att tillämpa K3 kan vara ett ganska stort beslut för företag. I BFN:s allmänna råd om byte mellan K-regelverk, BFNAR 2012:4, tar nämnden upp i vilka situationer det är förenligt med god redovisningssed att byta från ett allmänt råd till ett annat. Företag som tillämpar K2 får alltid byta till K3. Företag som tillämpar K3 får byta till K2, detta gäller dock endast om företaget inte har tillämpat K2 tidigare. Har K2 tidigare tillämpats får företaget endast byta tillbaka till det regelverket om det finns särskilda skäl. BFN skriver att skatteskal inte räknas som ett särskilt skäl. Ett företag som byter från K3 till K2 måste lämna upplysning om skälet till detta i en not.

2.1.4 Regelbaserat eller principbaserat regelverk

En stor skillnad mellan K2 och K3 är att K2 är regelbaserat medan K3 är principbaserat. Att ha ett principbaserat regelverk innebär att BFN inte reglerar varje specifik fråga utan mycket lämnas till företaget där de kan göra lite som de vill så länge det inte strider mot principen (Edenhammar et al., 2015). Ett principbaserat regelverk ses ofta som öppet och flexibelt, Carmona och Trombetta (2008) skriver att de tror att det är denna öppenhet och flexibilitet som gjort att flera länder anslutit sig till och accepterar IFRS trots att de har nationella regelverk som skiljer sig åt.

Nackdelen med ett regelbaserat system är att det kan påtvinga en enformighet på företag som är verksamma i olika branscher och under olika förhållanden. Denna enformighet kan leda till en informationskostnad då mängden information som kan visas genom olika redovisningsprinciper, flexibiliteten, minskas. Fördelen med ett regelbaserat system är att det minskar osäkerheten i redovisarens arbetsuppgifter då det står precis hur en viss transaktion ska regleras. Detta kan ibland likställas med ett mekaniskt arbete (Carmona & Trombetta, 2008).

Vid tillämpning av ett principbaserat system krävs att redovisaren förutom kunskap om reglerna även har mer kunskap om den underliggande verksamheten än vad som är fallet vid tillämpning av ett regelbaserat system (Carmona & Trombetta, 2008). Redovisaren måste se bortom själva transaktionen och koncentrera sig på den ekonomiska substansen. Kritiker av ett principbaserat regelverk hävdar att ett sådant system kräver i stor utsträckning professionella bedömningar för att kunna tillämpas på rätt sätt. Bland vanliga företag som inte har samma kunskap som experter inom redovisningsområdet kommer ett principbaserat system leda till att företagens finansiella rapporter ser olika ut över tid och företag vilket leder till att de blir svåra att jämföra (Collins et al., 2012).

2.1.5 Regelskillnader mellan K2 och K3

Företag som klassificeras som mindre får frivilligt välja om de vill tillämpa K2 eller K3. Det regelverk som företaget väljer att följa måste följas fullt ut, det går inte att plocka de regler som passar företaget bäst på samma sätt som man gjorde enligt tidigare normgivning. Det finns dock vissa undantag i K3 för mindre företag, de behöver till exempel inte lämna de tilläggsupplysningar som större företag behöver lämna enligt ÅRL. Däremot måste även mindre företag lämna de tilläggsupplysningar som krävs enligt K3 (Drefeldt & Törning, 2013).

När ett företag ska välja vilket K-regelverk som ska tillämpas bör de se till om K2 är ett lämpligt regelverk med hänsyn till dess begränsningar samt om K2 ger tillräcklig information om företaget (KPMG, 2014). Det finns flera skillnader mellan K2 och K3 som företagen bör ta ställning till innan de tar beslut om vilket regelverk som ska tillämpas. Det är svårt att gå igenom samtliga skillnader mellan K2 och K3 men nedan kommer några viktiga skillnader lyftas fram vilka också kan utgöra faktorer till att mindre företag väljer att tillämpa K3.

2.1.5.1 Materiella tillgångar – komponentavskrivningar

Enligt K2 utgör den materiella tillgången en enhet och ska skrivas av med en avskrivningstid. I K3 måste företagen däremot använda sig av komponentavskrivning, det vill säga dela upp tillgången i olika komponenter, om skillnaden i förbrukning av den materiella tillgångens betydande komponenter antas vara väsentlig. I en kommentar till det allmänna rådet skriver BFN att ett exempel på en materiell tillgång med betydande komponenter är fastigheter.

Fastigheten kan delas upp i mark och byggnad, byggnaden kan i sin tur kan delas upp i stomme, stammar, fasad, tak med mera. Byggnadens komponenter har ofta väsentligt olika nyttjandeperioder (BFNAR 2012:1 17.4). Komponentavskrivningen i K3 ger en bättre bild i redovisningen över hur tillgångarna faktiskt används då de olika komponenterna får aktiveras i balansräkningen efterhand som de byts ut (Norberg, 2014).

2.1.5.2 Egenupparbetade immateriella tillgångar

För att kunna redovisa en egenupparbetad immateriell tillgång krävs att företaget först gör flera bedömningar om framtiden. BFN ansåg att mindre företag inte ska behöva göra sådana bedömningar och därför är det enligt K2 inte tillåtet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar utan utgifterna ska kostnadsföras när de uppstår. Enligt K3 finns det däremot två principer som företagen kan välja mellan. Antingen kan de välja att aktivera alla kostnader som uppfyller kraven för att få tas upp i balansräkningen eller så kan företaget kostnadsföra alla utgifter i samband med att tillgången anskaffas (Straltröm, 2013).

2.1.5.3 Intäktsredovisning och uppskjuten skatt

Enligt K2 kan intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas på två sätt; antingen genom huvudregeln eller med hjälp av alternativregeln. Huvudregeln anger att intäkter ska tas upp i takt med att arbetet utförs och material förbrukas. Alternativregeln anger istället att intäktsredovisning kan göras i takt med att arbetet faktureras och intäkten behöver därmed inte periodiseras. År 2011 kom en dom från Högsta Förvaltningsdomstolen som innebar att det i fråga om intäktsredovisning inte finns någon koppling mellan redovisning och beskattning. Domen är anledningen till att det inte finns någon alternativregel i K3, den finns dock kvar och går att tillämpa i K2. Enligt K3 ska intäkter från arbeten på löpande räkning alltid redovisas i takt med att arbetet utförs eller material förbrukas. Intäkter behöver däremot inte beskattas förrän de fakturerats (Eriksson, 2012b) vilket leder till att uppskjuten skatt kan uppstå.

I de fall som det finns en skillnad mellan en tillgångs eller skulds redovisningsmässiga och skattemässiga värde uppstår en temporär skillnad. Den uppskjutna skatten beräknas på den temporära skillnaden (Marton et al., 2013). En skillnad mellan K2 och K3 är att företagen enligt K2 inte får redovisa uppskjuten skatt medan det är ett krav enligt K3 att redovisa uppskjuten skatt när det finns temporära skillnader. I kommentaren till K3:s allmänna råd 29.33 anges att en upplysning ska lämnas om hur stor del av skatten i resultaträkningen som är aktuell respektive uppskjuten skatt (BFN, 2014).

2.1.5.4 Leasing

Enligt K2 får samtliga leasingkontrakt i ett företag redovisas som operationella leasingkontrakt. Enligt K3 ska leasingkontrakten delas upp och redovisas som finansiell leasing respektive operationell leasing i koncernredovisningen. I balansräkningen ska de finansiella leasingavtalen aktiveras som tillgångar och leasingskulder ska redovisas som en skuld. Operationella leasingavtal ska kostnadsföras linjärt (Törning, 2013). I juridisk person får dock även finansiella leasingavtal redovisas som operationell leasing enligt K3. Detta innebär att i juridisk person får samtliga leasingavtal redovisas som en kostnad i resultaträkningen (Grant Thornton, 2013).

2.1.5.5 Skillnad i koncernredovisning mellan K2 och K3

Regelverket K2 fokuserar helt på den juridiska personen och innehåller därför inte några bestämmelser om koncernredovisning. Anledningen till att K2 inte innehåller dessa bestämmelser beror på att BFN i detta regelverk försökt förenkla för de mindre företagen och därmed tänkt att om ett moderföretag som klassas som ett mindre företag inte behöver upprätta koncernredovisning enligt ÅRL så gör det inte heller det. Ibland vill dock mindre företag upprätta koncernredovisning för att till exempel ge intressenterna en bättre bild av koncernens verksamhet än vad en granskning av respektive företags årsredovisning skulle ge. Avsaknaden av regler om koncernredovisning innebär dock att de mindre moderföretag som frivilligt skulle vilja upprätta koncernredovisning inte kan göra detta med hjälp av K2 (Nilsson & Törning, 2013).

BFN har sagt att de ska återkomma till frågan om hur mindre moderföretag som tillämpar K2 frivilligt kan upprätta koncernredovisning när K-projektet är klart. Detta verkar dock dröja ett tag och tills dess finns olika tolkningar om hur koncernredovisning kan upprättas. Något som är säkert är att företag som tillämpar K2 inte kan snegla på K3:s regler vid upprättande av koncernredovisning som man kunde göra enligt den gamla normgivningen. K2 och K3 är skilda regelverk som inte kan samverka med varandra utan de måste tillämpas fullt ut. Mindre moderföretag som vill upprätta koncernredovisning får söka vägledning i 7 kapitlet ÅRL och K2:s grundläggande redovisningsprinciper. I ÅRL anges bland annat att moderföretagets årsredovisning och koncernredovisningen ska ha gemensamma värderingsprinciper, där moderföretagets principer är de som styr, om inte särskilda skäl finns (Nilsson & Törning, 2015).

K3-regelverket är huvudalternativ vid upprättande av årsredovisning och koncernredovisning. En faktor till att mindre företag frivilligt väljer att tillämpa K3 kan vara för att de ska kunna använda de regler om upprättande av koncernredovisning som finns i K3. För att koncernredovisningen ska kunna upprättas enligt K3 krävs att även moderföretaget redovisar sin årsredovisning enligt K3, övriga dotterföretag i koncernen kan däremot välja om de vill redovisa enligt K2 eller K3. Kravet på att upprätta koncernredovisning finns dock inte i K3 utan i ÅRL. Detta betyder att mindre moderföretag som redovisar enligt K3 fortfarande kan välja om de vill upprätta koncernredovisning eller inte (Nilsson & Törning, 2015).

2.1.6 En mer rättvisande bild

Rättvisande bild kan beskrivas som ett övergripande kvalitetskrav på företagens årsredovisningar, det vill säga balansräkning, resultaträkning och noter ska ses som en helhet vilken ger en rättvisande bild över företagets resultat och ställning. Följer företagen lagen och god redovisningssed så brukar det leda till att redovisningen visar en rättvisande bild, ibland måste dock företagen lämna tilläggsupplysningar för att nå en rättvisande bild (Törning & Olsson, 2007). K2 reglerna är väldigt standardiserade och innehåller schablonmässiga regler vilket innebär att företaget inte behöver göra så många egna bedömningar. De förenklingar som finns i K2 leder till att redovisningen inte alltid ger en rättvisande bild av verkligheten. Vill företagen att redovisningen ska ge en mer rättvisande bild bör de tillämpa K3 (Broberg, 2008).

2.2 Tidigare studier kring redovisningsval

På fullständiga och perfekta marknader behövs inte redovisning vilket innebär att ledningen inte behöver göra olika redovisningsval. I dagens samhälle existerar dock inte någon perfekt marknad. Det finns flera faktorer som kan ligga till grund till att företag gör ett visst frivilligt redovisningsval men vad är det egentligen som menas med redovisningsval (Fields et al., 2001). I sin artikel *Empirical research on accounting choice* använder Fields et al. (2001) följande breda definition på redovisningsval:

“An accounting choice is any decision whose primary purpose is to influence (either in form or substance) the output of the accounting system in a particular way, including not only financial statements published in accordance with GAAP, but also tax returns and regulatory filings.” (Fields et al., 2001:256).

Francis (2001) skriver i sin artikel att definitionen av redovisningsval är viktig då den sätter en ram kring ämnet. Den breda definition som Fields et al. (2001) använder leder till att en stor mängd olika faktorer kan påverka siffrorna i redovisningen. Anledningen till att företagets ledning fattar ett visst beslut behöver enligt Francis (2001) inte ha något med redovisningen att göra. Anledningen till att ledningen fattar ett visst redovisningsbeslut måste däremot var relaterat till den effekt beslutet har på siffrorna i redovisningen.

Nyckeln till varför ett företag gör olika redovisningsval ligger hos ledningen oavsett om redovisningsvalet beror på att ledningen vill påverka siffrorna i årsredovisningen eller om något annat motiv ligger till grund för beslutet (Fields et al., 2001). På grund av de olika motiv som kan ligga bakom ett visst redovisningsval måste man begränsa antalet val som beslutsfattaren kan göra. Det kan annars bli kostsamt för användarna av finansiella rapporter då de måste försöka lista ut vilket motivet är med ett visst redovisningsval. De lagstiftade redovisningsstandarderna begränsar de redovisningsval som företagets ledning kan göra. Denna avgränsning minskar kostnaderna för företaget att ta fram finansiella rapporter och skapar ett gemensamt samt accepterat språk mellan ledning och intressenter då båda parter vet vilka val som finns tillgängliga (Healy & Palepu, 2001). Det är enligt Fields et al. (2001) inte möjligt att eliminera alla redovisningsval, dels för att man inte kan reglera samtliga situationer men även för att det regelbundet uppstår nya situationer.

Fields et al. (2001) går i sin artikel igenom tidigare forskning, främst från 90-talet, kring redovisningsval. De delar in forskningen i tre grupper utifrån marknadsimperfectioner som gör redovisningen viktig. De tre imperfectionerna är agentkostnader, informationsasymmetri och externaliteter som påverkar icke-kontraktuella parter. Agentkostnader är ett av de mest undersökta områdena kring redovisningsval och är ofta kopplat till ledningens kompensationspaket, till exempel bonussystem. Informationsasymmetrin handlar oftast om förhållandet mellan den mer informerade ledningen och de mindre informerade investerarna. Den tredje gruppen handlar om förhållandet till tredje parts avtalsförpliktelser och utomobligatoriska förbindelser.

I tidigare studier nämns att mycket fokus ligger kring redovisningsval för till exempel inventarier och avskrivningar eftersom det har en stor påverkan på resultatet (Bowen et al., 1999). När det gäller ledningens kompensationspaket skriver Fields et al. (2001) att det finns studier som argumenterar att ledningen gör periodiseringar för att maximera denna periodens bonus men även kommande perioders bonus. När ledningen tror att vinsten kommer överstiga eller understiga en viss gräns kommer de att flytta inkomsten till kommande perioder för att på så sätt maximera bonusen över flera perioder. Det finns dock studier som endast ser

sambandet att inkomsten flyttas till följande perioder då vinsten överstiger gränsen men däremot inte när gränsen understigs.

Vid frivilligt byte av redovisningsmetod brukar företagsledningen säga att de gjorde bytet för att redovisningen bättre ska spegla den ekonomiska verkligheten och på så sätt förbättra informationen till användarna. Skeptiker säger dock att ledningen gör frivilliga redovisningsval för att optimera resultatet. Linck et al. (2007) undersöker i sin artikel dessa alternativa motiv till varför ledningen frivilligt byter redovisningsmetod. De skriver att tidigare forskning kommer fram till att ledningen gör frivilliga redovisningsval antingen för att undvika att bryta mot sina lånevillkor eller för att förbättra den ränta som de betalar på nuvarande skulder. I sin studie kommer Linck et al. (2007) fram till att den främsta motivationen till att företag frivilligt byter redovisningsmetod har att göra med att de vill påverka effekten av nuvarande vinster snarare än att bättre spegla företagets verksamhet.

Den frivilliga tillämpningen av International Accounting Standards (IAS) ökade i slutet av 90-talet. En anledning till detta var att många företag var i behov av utländskt kapital och den europeiska aktiemarknaden såg det som positivt om företagen redovisade enligt IAS. Det frivilliga användandet av IAS minskade informationsasymmetrin mellan ett företags ledning och aktieägarna. För banker spelar inte den minskade informationsasymmetrin som IAS medför så stor roll när de ska bevilja ett lån. Detta beror på att banker har direkt kontakt med företagets ledning, nästan som en privat kommunikationskanal (Soderstrom & Sun, 2007). Även Healy och Palepu (2001) skriver att om företag gör redovisningsval som minskar informationsasymmetrin så kan det leda till en lägre kapitalkostnad. Den ökade användningen berodde även på att IAS-regelverket hade förbättrats. IAS hade tidigare fått kritik för att regelverket tillät för mycket earnings management. När de nya standarderna kom 1998 var företagen även tvungna att tillämpa standarderna fullt ut (Soderstrom & Sun, 2007).

Företag som byter regelverk får stora transaktionskostnader på grund av bytet. Att företag frivilligt genomför bytet kan till exempel bero på att företagets marknadsvärde ökar efter bytet eller som nämndes ovan att åtkomsten till utländskt kapital förbättras. Företag som frivilligt väljer att följa IFRS kan ha längre transaktionskostnader andra företag vilket kan vara anledningen till att de frivilligt byter regelverk. Företag vars nationella regelverk liknar IFRS är ett exempel när transaktionskostnaderna ofta är lägre. Företag som frivilligt går över till ett regelverk har antagligen mer nytta av det än ett annat företag (Soderstrom & Sun, 2007).

2.3 Analysmodell

2.3.1 Nyttomaximering

Efterfrågan av den information som redovisningen ger har ökat bland externa aktörer eftersom företagsledare ofta har mer information kring nuvarande och kommande investeringar. På grund av informationsasymmetrin blir det svårare för investerare att bedöma företagen. Beyer et al. (2010) beskriver hur företagen bara kommer välja att presentera extra information i sin redovisning om nyttan för det överstiger de extra kostnader som tillkommer. Som Deegan och Unerman (2011) skriver så måste företaget ta hänsyn till vilka extra kostnader som tillkommer jämfört med den extra nyttan när de väljer att använda sig av ett principbaserat regelverk. Det är inte alltid som detta överensstämmer mellan båda parter, ibland kan ett beslut som är bra för företaget påverka en annan aktör mer negativt.

Den positiva redovisningsteorin (PAT) är viktig när forskare försöker förklara varför företag gör vissa redovisningsval. PAT baseras på antagandet att alla individer drivs och styrs av sitt egenintresse och de kommer därmed agera för att maximera sin egen nytta (Watts & Zimmerman, 1978). För att kunna förklara ett redovisningsval med PAT måste man först identifiera vilka aktörer som var med vid beslutsfattandet (Collin et al., 2009). För att sedan kunna förklara en individs beteende måste man ta hänsyn till handlingens kostnad och nytta. Individen väljer endast att genomföra en handling om nyttan överstiger kostnaden (Watts & Zimmerman, 1990).

Collin et al. (2009) beskriver att man i PAT ser redovisning som en del av ett kontrakt mellan principalen och agenten. Man antar att det finns en separation mellan principalen och agenten som är så stor att redovisningsvalet ligger i agentens händer. Collin et al. (2009) och Waweru et al. (2011) beskriver hur agenten ofta agerar för att maximera sin egen nytta, bland annat genom att höja nivån av bonusar. Ett problem som Eisenhardt (1989) beskriver är att principalens och agentens mål kan skilja sig åt. Därmed blir det svårt för principalen att ha kontroll över vad agenten egentligen arbetar mot.

Watts och Zimmerman (1990) nämner, förutom att företagets ledning agerar opportunistiskt, att företag även försöker se vilket redovisningsval som ger den bästa bilden av företaget utåt sett och därmed bäst visar hur företaget verkligen presterar. Genom att presentera sin redovisning menar Deegerman och Ungerma (2011) att företaget gör kostnadsbesparingar eftersom det kan ge företaget möjlighet att till exempel få finansiering till lägre kostnad då externa aktörer vet mer om företagets resurser och verksamhet. Genom att presentera mer information behöver externa aktörer inte söka sig lika mycket till andra källor för att kunna grunda sina beslut. Det minskar investerarnas risk samtidigt som företagets kapitalkostnad kan minska.

2.3.2 Legitimitetsteori

Chen och Roberts (2010) beskriver en teori vid namn legitimitetsteori. Den fokuserar på hur väl företagets värdesystem överensstämmer med samhällets värderingar samt med målet att uppfylla de förväntningar som finns. Den specificerar däremot inte hur överensstämmelsen ska uppnås eller hur företaget ska skapa aktiviteter för att uppnå förväntningarna. Deegan och Unerman (2011) beskriver det som att företagen strävar efter att, sett till de externa aktörerna, vara legitima genom att agera inom de begränsningar och normer som finns i samhället.

För att företag ska få legitimitet måste de sträva efter att nå socialt accepterade mål på ett socialt accepterat sätt (Chen & Roberts, 2010). Det räcker inte att enbart se till faktorer som kvalitet, prestationer och ekonomisk effektivitet. Legitimitet är som Chen och Roberts (2010) skriver i sin artikel inte synonymt med varken ekonomisk prestation eller lagenlighet, det är enbart två av alla aspekter för att uppnå legitimitet. Som Suchman (1995) beskriver så bidrar legitimitet inte enbart till hur personer agerar mot företag utan också hur de kan förstå dem. Det bidrar också till företaget uppfattas mer meningsfulla, förutsägbara och pålitliga. Både O'Donovan (2002) och Deegan och Unerman (2011) beskriver hur samhällets förväntningar på företagens prestationer kan ändras över tid och att det därmed kan uppstå ett gap mellan dem. Företagen behöver därmed vara vaksamma kring förändringarna för att fortfarande behålla sin legitimitet. Inom den här teorin ses legitimitet som en form av resurs som företaget inte klarar sig utan för att överleva. För företaget är det inte det egna beteendet som är det viktiga utan det är istället vad samhället vet och deras uppfattning om företagets beteende som är viktigast (Deegan och Unerman, 2011).

2.3.3 Intressentteorin

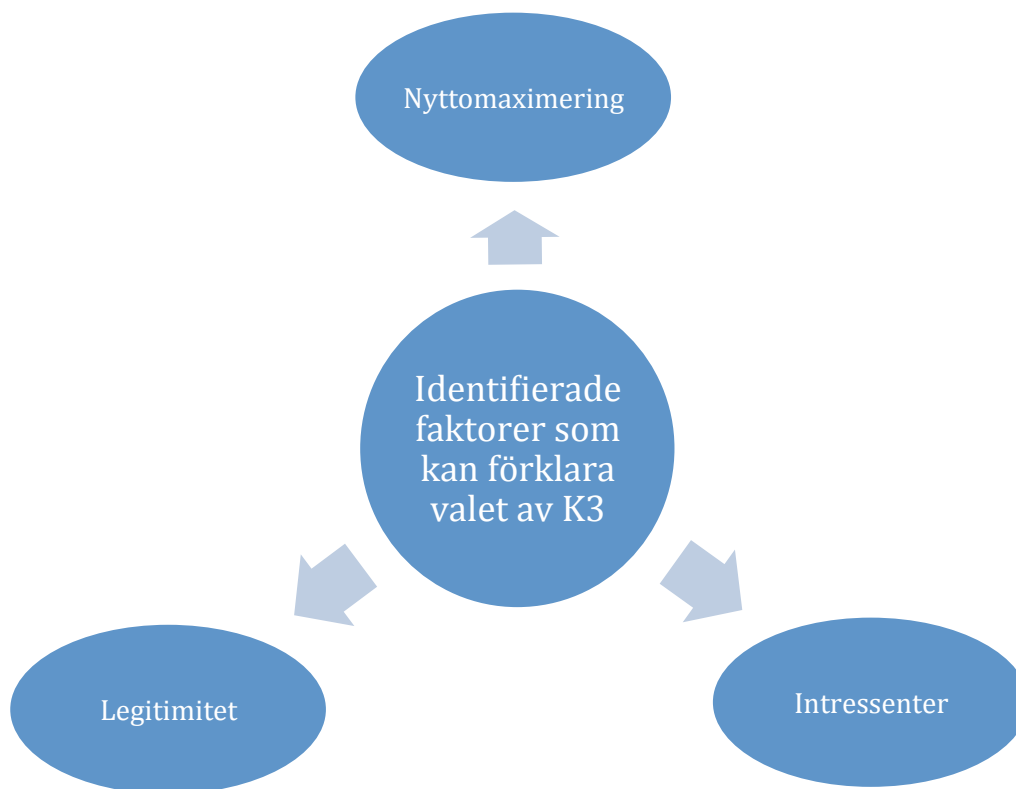
Bowen et al. (1999) tar upp fem viktiga typer av intressenter som är intresserade av ett företags finansiella rapporter; kunder, anställda, leverantörer, finansiärer och tillsynsmyndigheter. Ett företags val av redovisningsmetod baseras därmed på vilken typ av intressent som företaget vill vända sig till. Den finansiella informationen ger intressenterna information som kan påverka huruvida de fattar sina beslut. Clarkson (1995) definierar en intressent som en person eller grupp som har ett intresse i företaget och dess aktiviteter både i nutid som dåtid. Bowen et al. (1999) beskriver också att när det uppstår en konflikt mellan intressenter och beslutsfattaren agerar ofta beslutsfattaren efter sitt eget intresse. De tar vidare upp att intressenterna har en stor roll kring vilket redovisningsval företaget väljer och att företaget väljer den metod som bidrar till högst lönsamhet för företaget.

Beroende på vilken intressent det är kan de använda olika delar från rapporterna. Bowen et al. (1995) nämner att företagets rykte baseras på hur väl företaget klarar att leva upp till de förpliktelser de har med sina intressenter. För att se om företaget uppfyller dessa söker intressenterna sig till flera olika källor av information. Ett problem är att vissa intressenter kan ha svårt att justera siffror från redovisningen när olika redovisningsmetoder kan användas. Bowen et al. (1995) skriver att det kan bero på att det kan vara svårt att avgöra vad effekterna blivit året efter att redovisningsmetoden har implementerats, men också att vissa intressenter har begränsad möjlighet att bearbeta informationen. Baserat på det bör företaget välja den redovisningsmetod som ger företaget bäst bedömning sett från intressenternas perspektiv.

Clarkson (1995) beskriver hur det finns två olika typer av intressenter, primära och sekundära. De primära intressenterna beskrivs som viktiga eftersom företag inte anses klara sig utan dessa. De är därmed beroende av varandra för att företaget ska kunna överleva. Exempel på primära intressenter är aktieägare, investerare, anställda, leverantörer och kunder. Om någon av dessa intressenter skulle bli missnöjda och lämna företaget skulle det kunna ge en betydande skada för företaget. Därmed är det viktigt att företagsledare ser till att uppfylla de olika förväntningar och förpliktelser de har gentemot sina intressenter. Företagets sekundära intressenter kan inte påverka om företaget kommer överleva eller inte. Sekundära intressenter kan dock fortfarande påverkas respektive påverka företaget men hur företaget presterar beror bara på de primära intressenterna. Ett exempel på en sekundär intressent är media. Clarkson (1995) beskriver också hur företagets storlek kan påverka hur många intressenter företaget har. Ett större företag har oftast fler intressenter och fler intressenter bidrar till att de krav som finns på redovisningen blir högre. Edenhammar et al. (2015) påtalar att det i onoterade företag inte alltid finns samma behov av användarna som för noterade företag. Clarkson (1995) samt Donaldson och Preston (1995) poängterar att företaget måste skapa värde mot alla sina intressenter som har ett legitimt intresse för företaget och inte favorisera någon oavsett om någon intressent har mindre makt, alla ska prioriteras lika. Mitchell et al. (1997) beskriver hur företagen för att överleva på lång sikt måste ta hänsyn till att vara legitima mot sina intressenter. Företagen måste möta de förväntningar som finns för att de ska uppfattas som att de agerar på ett mer korrekt sätt.

2.3.4 Sammanfattande analysmodell

De faktorer som identifieras i empirin ska analyseras med hjälp av följande tre kategorier; nyttomaximering, legitimitet och intressenter. Med nyttomaximering menas att företagets ledning endast gör ett frivilligt redovisningsval om nyttan med det överstiger kostnaderna för dem. Kategorin legitimitet utgår från legitimitetsteorin och kategorin intressenter utgår från intressentteorin. Skillnaden mellan legitimitetsteorin och intressentteorin är att legitimitetsteorin handlar om att företagen vill framstå som legitima utifrån samhällets förväntningar. Intressentteorin handlar däremot om att företagen vill framstå som legitima gentemot särskilda intressenter då olika intressentgrupper kan ha olika förväntningar på företagen (Deegan & Unerman, 2011). Intressentteorin handlar även om hur väl företagen lever upp till de förpliktelser som de har med sina intressenter.



Figur 1: Analysmodell

3. Metod

I det här avsnittet finns en redogörelse kring vilka metodval som gjorts. Inledningsvis förklaras hur litteraturen samlats in. Därefter presenteras vilken metod som valts för genomförandet av studien. Avsnittet följs av en beskrivning kring hur urvalet för datainsamling genomförts. Därefter redogör författarna för hur intervjuerna genomförts och hur det insamlade materialet bearbetats samt analyserats. Avsnittet avslutas med att metoden för analys presenteras.

3.1 Litteratursökning

Till referensramen har information hämtats från artiklar, böcker och bokföringsnämndens hemsida. För att hitta litteratur och vetenskapliga artiklar kring tidigare studier inom det valda ämnet samt stöd till analysmodellen har det genomförts sökningar i Google Scholar och Göteborgs Universitetsbibliotek söktjänst "Supersök". Vetenskapliga artiklar har även hittats genom att titta i referenslistan på de artiklar som lästs. Eftersom uppsatsen avser de svenska K-regelverken som är relativt nya hittades inga vetenskapliga artiklar som berör detta. För att hitta lämplig litteratur kring det ämnet har artiklar och böcker publicerade av revisionsfirmor och andra institut inom branschen sökts upp. Eftersom Bokföringsnämnden är det normgivande institutet i Sverige har även information hämtats från deras hemsida.

De sökbegrepp som använts för att hitta de vetenskapliga artiklarna är "stakeholder theory", "free choice accounting", "frivilligt val K3", "positive accounting theory", "legitimacy theory", "accounting choice", "cost-benefit" och "pinciple based accounting".

3.2 Forskningsmetod

Författarna har valt att använda sig av en kvalitativ forskningsmetod då uppsatsen har för avsikt att identifiera och förstå vilka faktorer som kan förklara mindre företags frivilliga val av K3. Att enbart gå in i årsredovisningar och identifiera data ansågs inte ge en tillräckligt djup bild. Som Björklund och Paulsson (2013) skrev så passar en kvalitativ metod bättre i de fall man vill få en djupare förståelse för en specifik situation och fokus ligger därmed som Bryman och Bell (2013) beskrev det mer kring ord än siffror.

I litteraturen anges olika faktorer som skulle kunna ligga till grund för företags frivilliga val av K3. För att kunna identifiera de faktorer som påverkade några företag att redovisa enligt K3 ansågs intervjuer vara det bästa tillvägagångssättet. Genom att intervjua personer som var delaktiga i företagets beslut att välja K3 kunde de ge svar på vilka faktorer som påverkade dem. Under intervjun var det även möjligt att få en förståelse kring varför de faktorerna var viktiga samt hur stor påverkan respektive faktor hade. Samtidigt fick författarna en djupare inblick i vilka diskussioner som fördes innan beslutet togs och vilka som var delaktiga. Att använda sig av intervjuer kan också bidra till att det dyker upp nya orsaker än vad litteraturen tidigare nämnt. Bryman och Bell (2013) skriver att intervju med stor sannolikhet är den mest använda metoden i kvalitativ forskning på grund av den flexibilitet som intervjun innebär. Metoden bidrar också till att få fram det som respondenterna tycker är viktigt och betydelsefullt. Dalen (2015) beskriver att intervju är en speciellt väl lämpad metod när undersökningen har för avsikt att ta del av respondenternas egna tankar och erfarenheter.

3.3 Datainsamling

3.3.1 Urval av företag

För att hitta företag som frivilligt valt att tillämpa K3 användes databasen Retriever Business. Till att börja med genomfördes en sökning på företag som klassificeras som små på samtliga tre parametrar enligt ÅRL. Sökningen avgränsades till företag som har mellan 25-35 anställda samt en nettoomsättning mellan 10 miljoner och 49,9 miljoner. Anledningen till att det var en nedre gräns vid sökningen berodde på att det ansågs finnas en stor risk att företagen var för små och därmed saknade kunskap om regelverken. Det fanns även en risk att de helt saknade ekonomiavdelningar. Författarna valde även att avgränsa sig geografiskt och bara titta på företag inom Göteborgs kommun för att lättare kunna genomföra intervjuer med de företag som valdes ut.

För att se vilket K-regelverk företagen använde var författarna tvungna att titta i deras senaste årsredovisning. Avsikten med studien var att intervjua företag där det genom en granskning av årsredovisningen inte gick att förutse varför K3 valdes. I litteraturen anges möjligheten att aktivera immateriella tillgångar som en stark faktor till att företag bör välja K3 (Lennartsson, 2013). Därför exkluderades de företag med aktiverade immateriella tillgångar i sin balansräkning. Inför sökningen valdes även att exkludera företag som redovisade komponentavskrivningar i sin årsredovisning då det kunde ses som en fördel med K3 (PwC, 2014). I efterhand ansåg dock författarna att sådana företag eventuellt hade kunnat inkluderas i urvalet då det under intervjun med revisionsbyrån framkom att flera av deras klienter med fastigheter valde att inte tillämpa K3 då komponentavskrivningarna sågs som något negativt och krångligt. Dock ska påpekas att författarna endast fick fram något enstaka sådant företag i sin sökning. De flesta företag som den första sökningen tog fram var del av en större koncern. En anledning till att dotterföretag redovisar enligt K3 kan vara för att moderbolaget kräver det och därmed gjordes ytterligare en sökning för att hitta företag som inte ingick i en koncern.

För att få ett större urval av företag där författarna trodde att moderbolaget inte hade någon påverkan så gjordes ytterligare sökningar där ett av gränsvärdena enligt ÅRL fick överstigas så länge som de andra två värdena låg relativt långt från gränsen för att klassas som ett större företag. Orsaken till att det fanns en marginal till gränsvärdena berodde på att om företagen väntas växa och därmed snart klassas som större så kunde det vara en anledning till att de valt att redovisa enligt K3. Sökningen utökades även till att även titta på företag inom Västra Götalandsregionen som låg inom ett rimligt avstånd för att kunna genomföra eventuell personlig intervju.

| | Omsättning | Totala tillgångar | Antal anställda | Område |
|------------------|----------------|-------------------|-----------------|-----------------|
| Sökning 1 | < 80 miljoner | < 40 miljoner | 99 | Västra Götaland |
| Sökning 2 | 0-120 miljoner | < 40 miljoner | 49 | Västra Götaland |
| Sökning 3 | < 80 miljoner | 0-80 miljoner | 49 | Västra Götaland |

Tabell 1: Sökkriterier i andra sökningen

Av tabell 1 framgår hur den andra sökningen genomfördes i Retriever Business. Eftersom det finns tre parametrar genomfördes den andra sökningen i tre omgångar.

När författarna fått fram 28 företag där de inte på förhand såg någon orsak till att företagen redovisade enligt K3 ansågs detta vara ett tillräckligt stort antal att ta kontakt med. Den första kontakten med företagen togs via mail (se bilaga 2). I mailet beskrevs kort syftet med

uppsatsen och att författarna gärna ville träffa företaget för en intervju. Dessutom nämndes att uppgifterna som kom fram skulle behandlas konfidentiellt och att respondenterna fick vara anonyma om de önskade. Innan företagen kontaktades skickades mailet till tre personer i författarnas närhet vilka har ledande roller på sina arbetsplatser. Detta för få deras synpunkter på det formulerade mailet. De kom med förslag på vissa förändringar som gjordes. Därefter kontaktade författarna hälften var av företagen. Mailen skickades från studentmailen för att det tydligare skulle visa att författarna var studenter på Göteborgs Universitet vilket kanske kunde leda till att företagen blev mer villiga att delta i studien. Mycket tid lades ner på att formulera mailet så tydligt som möjligt för att kunna informera den kontaktade personen vad undersökningen handlar om. Det är något som Dalen (2015) anser är viktigt eftersom det ofta är den första kontakten som sker och att det därmed måste framgå tydligt vad det är för undersökning.

Kontaktmailen skickades till personer som var VD och/eller ekonomichefer på de kontaktade företagen. Av de 28 kontaktade företagen var det 5 företag som hade möjlighet att ställa upp på en intervju. Författarna valde att intervjua samtliga företag som ville delta i studien både för att få ett tillräckligt stort urval och för att få en variation i typen av företag och de branscher som de är verksamma inom. Därmed kan man se om faktorerna för frivilligt val av K3 varierade mellan branscherna eller om de var liknande oavsett bransch. Genom att välja flera branscher ökade dessutom möjligheten att få ett så heltäckande svar på forskningsfrågan som möjligt. Även om kunskapen om K-regelverket var låg hos vissa av de kontaktade personerna ansågs det ändå vara rätt personer som kontaktades. Av de som intervjuades hade samtliga varit med i processen kring valet av K3.

| | |
|--|----|
| Deltog i studien | 5 |
| Fick inget svar | 7 |
| Hade inte tid att delta i studien | 7 |
| Revisorn tog beslutet, begränsad kunskap | 7 |
| Liknade mest hur de gjort tidigare | 2 |
| Summa | 28 |

Tabell 2: Svar från kontaktade företag

Tabell 2 visar en sammanställning över de kontaktade företagens svarsfrekvens samt anledningen till varför en del företag inte ville/kunde delta i studien. Fem av de kontaktade företagen deltog i studien. Sju företag svarade att deras revisor tog beslutet samt att de hade begränsad kunskap och ansåg därför att de inte skulle tillföra något till studien.

| Typ av verksamhet | Advokatbyrå | Företag som förmedlar rabatter | Revisionsbyrå | Management-konsultföretag | Sälj- och serviceföretag |
|--------------------------|-------------|--------------------------------|---------------|---------------------------|--------------------------|
| Omsättning (milj) | 39 (54) | 43 (45) | 30,5 (26) | 48 (37) | 49 (47) |
| Totala tillgångar (milj) | 13 (24) | 25 (26) | 12 (10) | 15 (12) | 15 (14) |
| Antal anställda | 42 (47) | 30 (26) | 31 (27) | 28 (28) | 26 (25) |

Tabell 3: Presentation av deltagande företag

Tabell 3 visar vilken typ av verksamhet som de intervjuade företagen bedriver. Tabellen visar även vilken omsättning, totala tillgångar och antal anställda företagen hade i årsredovisningen för 2014. Siffrorna inom parentes avser årsredovisningen för 2013. Siffrorna är hämtade från databasen Retriever Business.

Tidigare i metodavsnittet anges att företag som ingick i en större koncern och som redovisade enligt K3 exkluderades från urvalet. Samtliga företag som ingick i studien tillhör dock en koncern. Advokatbyrån är koncernmoder vilket innebär att det inte finns något annat moderföretag som tvingat dem att redovisa enligt K3. Vad gäller företaget som förmedlar rabatter, revisionsbyrån och managementkonsultföretaget så ingår de i koncerner som klassas som mindre, det innebär att moderföretagen inte behöver redovisa enligt K3 även om ett dotterbolag tillämpar K3. I de företagen fanns inte heller någon aktiv verksamhet i moderföretagen utan verksamheten bedrevs i de intervjuade företagen. Därmed ansågs risken som liten att företagen valt att redovisa enligt K3 för att moderbolaget krävt det och de ansågs kunna delta i studien. Utöver detta redovisade företaget som förmedlade rabatter sin koncernredovisning enligt K2. Vad gäller sälj- och serviceföretaget så ingick det i en IFRS-koncern men författarna ansåg att de kunde vara intressant om företaget deltog i studien för att se vilka faktorer som påverkat deras val av K3.

3.3.2 Utformning av intervjuguide

En semistrukturerad intervjumetod användes genom att ha en lista med olika frågor som skulle beröras men där respondenterna tilläts tala relativt fritt kring ämnet. Det bidrog som Bryman och Bell (2013) skriver till att intervjun kunde anpassas efter de faktorer som dök upp samt gav möjlighet till att ställa ytterligare frågor kring det. En semistrukturerad intervju ger också mer fylliga och detaljerade svar. Eftersom uppsatsen till stor del baserades på den information som kom fram under intervjuerna valde författarna att lägga mycket tid på att utforma intervjuguiden. Detta för att det skulle vara möjligt att få ut så mycket som möjligt av intervjun. Att ha en intervjuguide är något som Dalen (2015) skriver är särskilt viktigt att ha vid användning av semistrukturerade intervjuer.

De inledande frågorna var av allmän karaktär för att få intervjupersonen att känna sig bekväm och avslappnad. Därefter fokuserades frågorna på hur diskussionen gick i företaget inför beslutet att redovisa enligt K3 samt vilken faktor som kan ha påverkat valet. Att först ha inledande frågor för att få intervjupersonen bekväm innan man går in på mer specifika frågor om ämnet är något som Dalen (2015) anser är viktigt vid en intervju. Efter den första intervjun bearbetades intervjuguiden ännu en gång då författarna kom på ytterligare frågor som var bra att ställa.

3.3.3 Genomförandet av intervjuer

Studien är baserad på fem stycken intervjuer där fyra av dem var personliga intervjuer där respondenterna besöktes. En intervju genomfördes via telefon eftersom respondenten inte hade någon tid till att träffas personligen. Intervjuerna pågick under cirka 40-60 minuter.

I fyra av fem intervjuer tillät respondenterna att intervjun spelades in. Det innebar att intervjuerna kunde lyssnas igenom igen vid ett senare tillfälle. På så sätt säkerställdes att information som framkom under intervjun inte gick förlorad. Som Dalen (2015) skriver så är det vid kvalitativa intervjuer viktigt att respondenternas egna ord kommer fram och hon rekommenderar därmed inspelningsutrustning. Inspelningen bidrog dessutom till att en bättre dialog skapades eftersom det var möjligt att ställa mer följdfrågor under intervjun istället för att fokusera på att skriva ner all viktig information. Det är också något som Trost (2005) ser som en fördel med inspelning av intervjuer. Anledningen till att en intervju inte spelades in var för att respondenten ville vara helt anonym, här turades författarna om att ställa frågorna så att den andre kunde skriva ner det som respondenten berättade. Under det avsnitt i empirin där den respondenten presenteras saknas därför citat då författarna inte vara säkra på att det som kom fram under intervjun kunde återges ordagrant.

Båda författarna deltog under samtliga intervjuer eftersom det kan ha vissa fördelar att vara fler än en intervjuare. Är man flera intervjuare kan den ena föra diskussionen medan den andra skriver mer utförliga anteckningar. Bryman och Bell (2013) skriver att respondenterna kan bli mer avslappnade om det är flera intervjuare då situationen kan uppfattas som en diskussion snarare än ett utbyte mellan två personer. För att inte gå miste om värdefull information togs minnesanteckningar under samtliga intervjuer. Detta styrks av Dalen (2015) som påtalar att minnesanteckningar kan vara bra eftersom viktiga iakttagelser riskerar att glömmas bort när man väl kommit hem och ska bearbeta intervjun. Samtliga intervjuer, förutom den via telefon, utfördes på respondenternas arbetsplats. Det var viktigt att respondenterna kände sig trygga under intervjun och därför kändes deras arbetsplats som ett bra val. Detta är även något som Jan Trost (2005) håller med om i sin bok.

Vid telefonintervjun användes högtalartelefon för att båda författarna skulle få möjlighet att vara delaktiga i intervjun och kunna komplettera varandra. Inför intervjun diskuterade författarna problem som skulle kunna uppstå vid en telefonintervju. Ett eventuellt problem som diskuterades var att det kan vara svårt att veta när respondenten talat klart. Under intervjun kunde det därför uppstå tysta stunder där respondenten fick utrymme att säga något ytterligare innan författarna förde intervjun vidare. I början av intervjun sa även respondenten att hon eventuellt skulle behöva springa iväg eftersom företagets revisorer var där. Därför låg fokus mer på att få svar på de frågor som är knutna till uppsatsens frågeställning och mindre på de allmänna frågorna i intervjuguiden. Författarna ansåg ändå att de fick med allt som var väsentligt, då de kunde gå tillbaka till de allmänna frågorna i slutet av telefonintervjun.

3.3.4 Bearbetning av intervjumaterial

Samtliga intervjuer diskuterades igenom direkt efter de var avslutade för att minska risken att gå miste om viktiga tankar som dykt upp under intervjun. De funderingar och tankar som dykt upp under intervjun skrevs då ner. Detta förfarande rekommenderas även av Dalen (2015). Eftersom intervjun med advokatfirman inte spelades in var det desto viktigare att diskutera och gå igenom intervjun direkt efter den avslutades för att inte gå miste om viktiga delar. Empiriavsnittet om advokatfirman skrevs även kort efter intervjun för att så snabbt som möjligt få ner den information och alla tankar som intervjun gav.

De inspelade intervjuerna lyssnades även igenom för att komplettera med sådant som inte skrevs ner efter intervjuerna. Inspelningen gjorde även att författarna kunde plocka ut citat som bidrog till att uppsatsen blev mer levande. Författarna valde att inte transkribera intervjuerna då de ansåg att det inte gav tillräckligt mycket i förhållande till den tid det tar. Även Trost (2005) skriver att man går miste om mycket även om intervjuerna transkriberas samt att det kostar mycket i tid.

Vid första kontakten med företagen via mail upplystes respondenterna om att de fick vara anonyma i studien om så önskades. Detta lyftes även upp igen vid början av intervjuerna där respondenterna fick frågan om de ville vara anonyma samt om intervjun fick spelas in. Då respondenten på advokatfirman ville vara anonym, liksom respondenten på företaget som förmedlar rabatter och förmåner valde författarna att låta samtliga respondenter vara anonyma i studien. Genom att låta respondenterna vara anonyma skyddades de även från att hängas ut.

Strukturen från intervjuguiden (se bilaga 1) följs även i presentationen av empirin. Där presenteras varje företag för sig och de avsnitt som intervjun delas in i är:

- Allmänt
- Processen kring införandet av K3
- Faktorer som påverkat valet av K3

3.4 Metod för analys

När empirin hade skrivits ner och de faktorer som påverkat företagets val att frivilligt redovisa enligt K3 identifierats kunde vissa underliggande samband urskiljas. För att få en djupare förståelse kring varför faktorerna påverkat valet av K3 har författarna skapat en analysmodell som består av tre underliggande kategorier. Kategorierna som tidigare presenterats i referensramen är nyttomaximering, legitimitet och intresser. För en utförligare beskrivning av kategorierna samt presentation av analysmodell se avsnitt 2.3. Det ska nämnas att det är författarnas egna tolkningar som ligger till grund för de valda kategorierna. De faktorer som identifierades genom intervjuerna analyserades sedan utifrån de kategorier som författarna ansåg att de hamnade under för att få en djupare förståelse om varför de påverkat företagets val. Dessutom relaterades faktorerna både till den tidigare forskningen samt avsnittet om svenska regler.

4. Empiri

I det här avsnittet presenteras vad som framkom under de intervjuer som genomförts och det ges även en kort introduktion av de företag och de personer som intervjuats. Avslutningsvis finns en sammanställning över de viktigaste resultaten som kom fram under intervjuerna.

4.1 Presentation av respondenter

Här nedanför presenteras de respondenter som författarna har intervjuat:

| | |
|--------------|--|
| Respondent 1 | Ekonomichef på advokatbyrå |
| Respondent 2 | Ekonomichef på företag som förmedlar rabatter och förmåner |
| Respondent 3 | Revisor/VD/ekonomichef/delägare på revisionsbyrå |
| Respondent 4 | Revisor/delägare på revisionsbyrå |
| Respondent 5 | VD på ett managementkonsultföretag |
| Respondent 6 | Ekonomichef på sälj- och serviceföretag |

4.2 Intervju med ekonomichef på advokatbyrå

4.2.1 Allmänt

Författarna intervjuade ekonomichefen på en advokatbyrå i Västra Götalandsregionen. Respondent 1 är utbildad ekonom och har arbetat på advokatbyrån sedan 1991, då var hon delaktig i att bygga upp företagets obeståndsavdelning. Sedan 1997 är respondent 1 ekonomichef på advokatbyrån. Då respondenten är den enda som arbetar med ekonomi på företaget sköter hon allt från löner till den löpande redovisningen och är delaktig i upprättandet av årsredovisningen. Det enda ekonomiarbete som respondent 1 inte sitter med är faktureringen till klienter då detta är relativt tidskrävande i den här branschen. Som respondenten beskrev det är det inte bara som att fakturera köp av en vara utan klienterna kräver mer information om hur många timmar som lagts och mer specifikt vilket uppdrag som har utförts. Respondenten sitter även med i företagets ledningsgrupp.

Respondent 1 uppfattades av författarna som väldigt noggrann och detta märkes bland annat då respondenten sa att det värsta som kan hända är att det skulle vara något fel i årsredovisningen eller redovisningen. Respondenten berättade att om hon är osäker på något i bokföringsarbetet så frågar hon revisorn hur hon ska göra för att säkerställa att allt blir rätt i bokföringen.

Företaget finns på fyra platser i Sverige där varje kontor är ett eget aktiebolag, företagen har sedan ett gemensamt dotterbolag där de har en marknadsföringsavdelning och HR. Företaget som respondenten arbetar på har även ett dotterbolag som bedrivs som ett kommanditbolag där aktiebolaget är obegränsat ansvariga och företagets delägare är begränsat ansvariga. Verksamheten bedrivs i kommanditbolaget medan de anställda är anställda i aktiebolaget. Vilket innebär att aktiebolaget fakturerar kommanditbolaget för utförda tjänster.

4.2.2 Processen kring införandet av K3

Inför beslutet att redovisa enligt K3 var respondent 1 till stor del involverad i processen. Respondenten hade fått ett nyhetsbrev där det stod lite om K-regelverket och att det snart skulle bli aktuellt att välja mellan K2 och K3. Eftersom respondenten inte visste så mycket om vad K-regelverket skulle komma att innebära deltog hon i seminarier som tog upp frågan kring K3. Respondenten läste även på egen hand information om K-regelverket för att få reda på vad företaget borde välja. Det var respondenten själv som tog upp frågan med sin revisor, men påtalade även att om inte hon tagit upp frågan så skulle revisorn ha gjort det. Det finns en nära kontakt mellan respondenten och företagets revisor. Respondent 1 beskrev revisorn som väldigt kunnig framförallt inom skatteområdet.

Beslutsprocessen kring antagandet av K3 var inte särskilt komplicerad. Ekonomichefen diskuterade först frågan med revisorn och även med en skattejurist på byrån. Beslutet om K-regelverk togs på ett ledningsmöte men det blev ingen diskussion om frågan då personerna i ledningsgruppen inte har så mycket åsikter om ekonomifrågor utan lutar på att respondenten vet vad som är bäst för företaget. Annat är det vid val av ny kaffemaskin där respondenten förklarade att de försökt enas om vilken som är bäst sedan september men fortfarande inte har nått någon överenskommelse.

4.2.3 Faktorer som påverkat valet av K3

Advokatbyrån började tillämpa K3 redan 2013, det vill säga ett år innan regelverket blev tvingande. Den största faktorn till att de valde att redovisa enligt K3 var på grund av möjligheten att redovisa uppskjuten skatt. Genom att redovisa enligt K3 hamnar intäkterna i rätt period samtidigt som företaget endast betalar skatt för fakturerad tid och den uppskjutna skatten separeras från det egna kapitalet. Detta var viktigt för företaget eftersom de arbetar mycket med konkursbon och då kan det ta ganska lång tid innan de får betalt för de timmar som de lagt ner. Genom att intäkterna hamnar i rätt period är det även rätt belopp som ligger till grund för den utdelning som delägarna får.

Respondent 1 beskrev sig själv som en person som är mer intresserad av att kunna tolka saker fritt än att ha strikta regler. Därmed ansåg hon att K3, som är mer principbaserat, var ett bättre val än K2. Respondenten sa att K3 framförallt passade bättre till hennes personlighet sedan så ansåg hon även att K3, till viss del, gav en mer rättvisande bild av företaget. Vidare nämnde respondenten att K3 kändes mer likt den gamla redovisningen än vad K2 gjorde, användandet av K3 har inte bidragit till några större skillnader jämfört med hur de gjorde tidigare. Den stora skillnaden enligt respondenten är att nu måste advokatbyrån alltid redovisa tidlagret till 100 %. Hade företaget redovisat enligt K2 så hade de inte behövt redovisa alla intäkter i rätt period.

Advokatbyråns största intressenter är kunderna men enligt respondenten så bryr inte de sig om vilket K-regelverk företaget använder. Respondenten trodde inte att andra företag i branschen bryr sig så mycket om vilket regelverk de använder. Däremot ansåg hon att företag i branschen borde ha en fördel att använda sig av K3 just för att det bidrar till att företaget bara behöver ta upp fakturerad tid till beskattning samtidigt som intäkterna hamnar i rätt period och delägarna får rätt utdelning.

4.3 Intervju med ekonomichef på ett företag som förmedlar rabatter och förmåner

4.3.1 Allmänt

Respondent 2 som intervjuades arbetar som ekonomichef på ett företag som förmedlar olika typer av rabatter och förmåner till privatpersoner. Respondenten har varit ekonomichef sedan cirka tre år tillbaka då hon började sin anställning på företaget. I början var hon ensam på ekonomiavdelningen och företagets löpande bokföring och löneadministration hanterades av ett redovisningsföretag men sedan maj 2015 sköter de allt ekonomiarbete inom företaget. Detta har lett till att företaget även har anställt en ekonomiassistent. Att ha den löpande bokföringen inom företaget anser respondenten är en fördel eftersom de kan ha bättre kontroll och hon beskriver det hela som att "...jag är kontrollmänniska och vill ha kontroll. Även kommunikationsmässigt är det lättare om man är i samma lokal. Man jobbar ihop, man får hela tiden uppdateringar och redovisningen är alltid uppdaterad". Faktureringen sker mer löpande än tidigare och arbetat blir inte lika "ryckigt" som när det sköttes av redovisningsföretaget. Dessutom är det billigare för dem att ha ekonomiarbetet inom företaget.

Företaget har cirka 2500 kunder som är både globala och lokala. Den huvudsakliga verksamheten är etablerad i Sverige men de har nyligen utökat verksamheten till Danmark, Norge och Finland. Dessutom nämner respondent 2 att de även har som mål att växa ner i Europa. Företagets huvudsakliga inkomst kommer från kommissioner för de produkter och tjänster som de förmedlar, men de får även sina intäkter från marknadsföring. Företaget har ett holdingbolag över sig där aktiekapitalet är placerat, men verksamheten bedrivs i det intervjuade företaget.

4.3.2 Processen kring införandet av K3

På frågan om vem som först tog upp frågan om val av K-regelverk svarade respondenten att "det är väl som det brukar vara revisorerna som ligger på". Första gången som frågan om valet av K3 kom upp var redan i samband med 2013 års bokslut. Det var dock respondentens första bokslut på företaget så hon ville göra det enligt de gamla reglerna. Diskussionen kom upp igen i samband med 2014 års bokslut. Respondent 2 beskrev det som att "...det var revisorerna som kom med frågan, det var inte jag som aktivt gjorde valet". Revisorerna förklarade K3 och vilka skillnaderna var. Respondenten var ganska länge emot att införa K3 och hade många diskussioner med revisorerna. Sedan började hon dock se fördelarna med K3-regelverket. Respondenten förtydligade även att företaget samarbetat med revisorerna under lång tid vilket bidragit till att de har en god dialog med varandra och att "...de [revisorerna] har hjälpt till i början hur det ska vara och de har varit väldigt behjälpliga".

De som var delaktiga i beslutet att välja K3 var respondenten, företagets VD, vice VD, företagets ledningsgrupp och revisorn. Respondenten presenterade efter diskussion med revisorn K3 för VD:n och ledningsgruppen samt vad de kommit fram till. De som hade mest inflytande på valet av K-regelverk var respondenten och företagets VD. Ledningsgruppen var överens och litade på det respondenten presenterade. Att redovisa enligt K3 har inte blivit något större skillnad förutom att de behöver tänka lite mer och det går igenom redovisningen månadsvis.

4.3.3 Faktorer som påverkat valet av K3

Kunskapen om regelverket fick respondenten i stort sett från en bok som revisorerna gav henne men även från diskussioner med dem. Den största anledningen till att företaget valde att redovisa enligt K3 var för att de planerar att växa i framtiden och då skulle de bli tvungna att tillämpa det. Respondenten beskrev det som att "vi tyckte att det var ett bra val att börja nu och ändå förbereda sig för det innan vi växer och då har man liksom redan använt det och då blir det inte lika jobbigt då. [...] lika bra att köra nu". Respondenten beskrev följande fördelar med K3 jämfört med K2 "jag tycker om transparensen, att man visar mer i sin årsredovisning. K2 är väldigt tvingande hur det ska stå, det blir väldigt staplat och monotont. Det blir inte riktigt sanningsenligt med K2 tycker jag".

De fördelar respondenten ser med K3 är att det ger en mer rättvisande bild av företaget eftersom det är mer flexibelt och det finns en större valmöjlighet att visa det som man anser speglar företaget bäst. Som respondenten beskrev det "...K3 visar lite mer av verksamheten". Tolkningen blir mer flexibel och redovisningen visar mer information än att till exempel enbart beskriva att avskrivningstiden är 10 år och en summa. Respondenten menar att i K2 är det som det är och man kan inte tolka på annorlunda sätt.

Företaget har en stor intressent som sköter deras fakturor, vilka kan uppgå till tusentals per månad. Respondent 2 beskriver att intressenten själv redovisar enligt K3 och tycker det är bra att det är mer öppet. Därmed tyckte intressenten att det var positivt att även respondentens företag redovisade enligt K3. Respondenten berättade att de flesta av deras konkurrenter redovisar enligt K2 men genom att redovisa enligt K3 så tror hon att det ger en signal till övriga branschen att de är seriösa, ligger i framkant och vill växa.

Respondenten ser positivt på förändringen att redovisa enligt K3 och sa bland annat att "jag tycker bara det är utmanande och roligt att göra något nytt. Det blir liksom lite av en uppdatering av sitt bolag. Att visa att man inte står och stampar utan vågar göra någonting nytt".

En nackdel som respondenten beskrev med K3 var att det tar längre tid att upprätta årsredovisningen och kräver att man behöver tänka mer, det går inte på rutin som med K2. Respondenten nämner också att K3 inneburit att revisorernas arbete tagit längre tid och därmed blir dyrare, men hon anser att nyttan med det överstiger kostnaden. Respondenten beskrev K3 som "det blir ett dyrare regelverk eftersom det tar längre tid [...] men det man får ut av det nya tycker jag är värt det". Att regelverket är frivilligt för dem är respondenten medveten om men säger att "jag ser positivt på det och därför har jag valt det [...] det var inget tvingande för oss". Den faktor att det är svårare att gå tillbaka till K2 när man väl valt att redovisa enligt K3 var något som låg i bakhuvudet hos respondenten när beslutet togs men hon tyckte att K3 var det som var bäst för företaget.

4.4 Intervju med två delägare på en revisionsbyrå

4.4.1 Allmänt

Ett annat företag som intervjuades var en revisionsbyrå, intervjun skedde på respondenternas kontor. Personerna som intervjuades kallas här för respondent 3 och respondent 4. Respondent 3 är auktoriserad revisor, VD och ekonomichef på företaget och sedan 2008 en av företagets fem delägare. Hon studerade ekonomi på Handelshögskolan i Göteborg och började därefter arbeta på Grant Thornton 1994 innan hon bytte till EY. Respondent 3 har arbetat på företaget sedan 2006 och arbetar främst med medelstora företag som har ekonomiavdelningar. Respondent 4 är också auktoriserad revisor och en av företagets delägare. Han studerade ekonomi i Jönköping och började sedan arbeta på EY:s kontor i Gislaved 1997 innan han efter några år bytte till Göteborgskontoret där han även var partner. Anledningen till att respondent 4 började på det intervjuade företaget var för att han tyckte att det skulle vara spännande att göra något nytt och han har varit där sedan sommaren 2014. Respondent 4 har mest klienter i Västsverige och förutom att besöka dem ansvarar han för affärsområdet revision på företaget samt är marknadsansvarig. Respondenterna har fått sin kunskap om K-regelverket genom utbildningar från FAR-akademi. De har även köpt utbildningstimmar från EY. Respondent 4 arbetade på EY när K-regelverket började bli aktuellt och har fått mycket av sin utbildning därifrån.

Det intervjuade företaget arbetar med revision, redovisning och lönehantering. Företaget är ett helägt dotterbolag i en mindre koncern där de fem delägarna tillsammans äger moderbolaget men all verksamhet bedrivs i det intervjuade företaget. Tanken med att ha ett ägarbolag beskrev respondent 3 som att "...det är mer för att kunna reglera i att ta in nya delägare och även då i samband med att man går i pension, att det är en smidigare hantering."

4.4.2 Processen kring införandet av K3

Enligt respondent 3 var det ingen som direkt väckte frågan om vilket regelverk som skulle väljas utan "...det var självklart att välja K3" som hon uttryckte det. Beslutet låg hos delägarna men samtidigt var det ingen direkt diskussion utan valet var enkelt. Både respondent 3 och respondent 4 beskrev det som att de mer eller mindre bara började redovisa enligt K3. Företaget har brutet räkenskapsår och började tillämpa K3 redan under hösten 2013 det vill säga innan det blev ett krav att redovisa enligt ett K-regelverk. På frågan varför de började redovisa enligt K3 tidigare än vad som behövdes gav de svaret att "Regelverket fanns och vi visste vad som skulle göras så det var lika bra att köra på". Det var inget beslut som klubbades igenom utan respondent 3 sa att det möjligtvis lämnades lite information på något ledningsmöte om att det var självklart att de skulle redovisa enligt K3. Respondenterna beskrev dessutom att det under första året handlade om att skapa en mall att följa och att andra året mer eller mindre blev till att följa mallen som lagts upp.

4.4.3 Faktorer som påverkat valet av K3

När K3 presenterades så låg det regelverket till stor del i linje med hur företaget redan redovisade sin redovisning då även det gamla regelverket var principbaserat. Företaget plockade i princip redan fram de uppgifter som behövdes för att upprätta årsredovisning enligt K3, det skiljde bara på några upplysningar. Det intervjuade företaget var bland annat tvungna att lägga till en leasingnot, men i och med att de klassas som mindre så behöver de inte upplysa om att som större företag måste göra. Valet att redovisa enligt K3 var därmed ganska givet. "Varför ska vi välja K2 som egentligen kanske ger en sämre redovisning..." som

respondent 3 uttryckte det. Respondent 3 beskrev även K2 på följande sätt "K2 är ett väldigt förenklingsregelverk och är lite tråkig redovisning om man ska vara riktigt ärligt om man faktiskt gillar redovisning". Huvudskälet till att de valde K3 är enligt Respondent 3 att "...K3 är mycket roligare, det är redovisning, det är en riktig årsredovisning. Det redovisar verkligen en rättvisande bild." Respondent 4 tyckte även att de ytterligare upplysningar som måste lämnas enligt K3 visar att företaget är seriöst.

Respondent 4 fortsatte med att nämna företagets kunder som ytterligare en faktor som bidrog till det självklara valet att redovisa enligt K3. "Vi jobbar själva som sagt med kunder som håller på med K3 och brinner för det och det ger ju en seriösare bild. Detta är också lite marknadsföring mot marknaden så att säga, vad är vi för företag, jobbar ni med detta så gör ni inte det ens själva liksom. Klarar ni inte ens av att fixa det i egna böcker så att ni kan hjälpa oss". Respondent 4 beskrev K3 som lite svårare än K2, "...det är lite mer att hålla reda på...". Genom att själva använda K3 visar företaget upp en bild att de är kunniga om K3-regelverket gentemot sina intressenter. Respondent 4 tror att företagets konkurrenter, kunder och leverantörer är de som framförallt är intresserade av att titta på företagets årsredovisning.

En annan stor faktor till att företaget valt att frivilligt redovisa enligt K3 är att K3 tillåter redovisning av uppskjuten skatt. Företaget redovisar sina upplupna intäkter och genom att använda sig av uppskjuten skatt kan de periodisera intäkterna så att de hamnar i rätt period men företaget skattar inte förrän uppdraget faktiskt är fakturerat. Respondent 3 förklarade att enligt det gamla regelverket fick man redovisa uppskjuten skatt men "...enligt K2 så får man inte göra det så även där ger det [K2] en väldigt dålig redovisning." "Det blir fel i redovisningen, det blir väldigt konstigt alltså" flikade respondent 4 in. Enligt K2 får man redovisa upplupna intäkter men man ska inte redovisa den faktiska skatten som företaget har. "Det finns några riktigt tokiga, tokiga grejer som det för med sig faktiskt att man inte får redovisa uppskjuten skatt enligt K2" sa respondent 4. Ett exempel som respondent 4 beskrev var att om ett företag som redovisar enligt K2 har en skatteskuld så kan den bli fritt eget kapital som företaget kan dela ut, men företaget måste ju betala skatten och då finns kanske inte de pengarna som man satt undan kvar. Enligt K2 kan företaget välja att bara redovisa de intäkter som fakturerats för att på så sätt komma undan problemet med uppskjuten skatt men då speglas inte företagets verkliga resultat. Enligt K3 måste företag redovisa och periodisera samtliga intäkter som varit under året och det regelverket ger därmed en mer rättvisande bild över hur det faktiskt gått för företaget.

K3 passar även bra till företagets ägarstruktur då det är delägarna som äger moderbolaget. Genom att intäkterna hamnar i rätt period och företaget kan redovisa uppskjuten skatt så blir utdelningen till ägarna rätt och om de skulle ta in en ny delägare så skulle han bara ta del av det som han varit med och bidragit till samtidigt som han också slipper arva en eventuell skatteskuld.

En nackdel med regelverket var enligt respondent 4, vilket även respondent 3 instämde i, att företaget enligt K3 måste redovisa vilka ägare som företaget har om ägarnas andel är större än 10 %. "Det kan jag tycka är privat information" sa respondent 4. Annars tyckte respondenterna att K-regelverket i det stora hela är bra jämfört med hur det var tidigare då man kunde låna de regler som passade sitt företag från olika rekommendationer.

4.5 Intervju med VD på ett managementkonsultföretag

4.5.1 Allmänt

VD:n på ett managementkonsultföretag med huvudkontor i Göteborg och en filial i Stockholm har intervjuats. Respondent 5 har varit VD sedan företaget grundades 1985. Företagets kunder är framför allt större företag inom fastighetsbranschen. Men de har även arbetat en del internationellt med norska staten och är delaktiga i flera upphandlingar inom den svenska offentliga sektorn. Företaget gör allt som konsulter kan göra, det vill säga allt från ledningsfrågor och styrning till arbete med organisationen och olika processer. De hjälper även till att köpa in olika IT-system som kan stötta deras kunders verksamhet. Respondent 5 har just nu två konsultuppdrag men han är inte längre konsult på heltid då han har många andra engagemang som tar mycket tid.

Företaget ingår i en mindre koncern där respondent 5 är en av tre ägare till moderföretaget. Både det intervjuade företaget och moderföretaget redovisar frivilligt enligt K3 och första gången som regelverket tillämpades var i årsredovisningen för 2014. I moderbolaget sker ingen direkt verksamhet utan det är i det intervjuade företaget som den större delen av verksamheten bedrivs.

4.5.2 Processen kring införandet av K3

Enligt respondent 5 var det ingen lång process som låg bakom beslutet att redovisa enligt K3. Diskussionen om vilket regelverk som skulle tillämpas fördes mellan respondenten, revisorn och vice VD i företaget i samband med bokslutsarbetet i slutet av 2014. Diskussionen handlade inte så mycket om valet mellan K2 och K3 utan det var snarare så att respondent 5 sa hur han ville att årsredovisningen skulle se ut och som han sa "...konsekvensen av detta blev K3". Respondent 5 har bra kontakt med sin revisor och han tycker det är viktigt vilket han uttryckte på följande sätt "Jag tycker det är jätteviktigt att man jobbar med en revisor och har en revisor som också kan dom här grejerna och bevakar dom intressena och allting." Han har inte satt sig in i K2 och K3 så mycket utan han litar på att revisorn väljer det som är bäst för företaget. Beslutet att redovisa enligt K3 var inget som det röstades om utan respondent 5 tog det i egenskap av ägare.

4.5.3 Faktorer som påverkat valet av K3

Den faktor som gjorde att både företaget och koncernen valde att redovisa enligt K3 var på grund av att K3 innehåller bra regler för koncernredovisning. Respondent 5 var inte helt nöjd med hur koncernredovisningen sett ut tidigare, han "...tyckte den var lite rörig då". Respondenten ville ha en klar bild vid upprättandet av koncernredovisningen och valet föll då på K3. Han sa att det ibland är en fördel att man är en koncern och därför ville han att det tydligt ska synas i årsredovisningen att företagen ingår i en koncern. En liten faktor som också bidrog till valet av K3 var att respondenten ville ge en mer rättvisande bild av koncernen och då är K3 bättre jämfört med K2. Han berättade att utan koncernredovisning blir det lätt att man fokuserar på en sak och att det är viktigt att visa hela koncernen både för sig själva som för sin omgivning.

Respondent 5 tror inte att införandet av K3 har inneburit någon ytterligare belastning på ekonomiavdelningen men han vet inte riktigt då han inte arbetar med de delarna. Däremot har

revisorn fått lite mer arbete i och med att det behövdes nya årsredovisningsmallar som var anpassade efter K3. Företagets viktigaste intressenter är de själva, banken och alla som tittar på företagets årsredovisning. Respondenten tror inte att deras kunder bryr sig om att titta på årsredovisningen eller vilket regelverk de följer. Däremot kan det vara så att företagets konkurrenter till viss del sneglar på årsredovisningen och tittar på vilket K-regelverk som följs.

4.6 Intervju med ekonomichef på ett sälj- och serviceföretag

4.6.1 Allmänt

Författarna intervjuade respondent 6 som är ekonomichef på ett sälj- och serviceföretag där han arbetat sedan fyra år tillbaka. Han har studerat ekonomi och innan han började arbeta på företaget arbetade han inom revisionsbranschen och därefter i fastighetsbranschen. Respondenten beskrev företagets verksamhet som att den består av två ben. Den ena delen är säljverksamhet där de säljer/hyr ut maskiner och säljer tillhörande produkter. Den andra delen består av en serviceverksamhet där personal åker ut och serverar maskinerna. Företaget har sitt huvudkontor i Göteborg, men har även satellitkontor i Malmö och Stockholm. Företagets ekonomiavdelning består av tre personer och förutom respondenten arbetar där även en redovisningsekonom och en avtalsadministratör.

Företaget har ett dotterbolag som är grossist/importör, men deras verksamhet sköts av det intervjuade företaget. Sedan 2013 ingår företaget i en belgisk börsnoterad koncern som upprättar sin koncernredovisning enligt IFRS. Uppköpet har lett till att kravet på rapportering har skärpts lite för det intervjuade företaget, de gör bland annat månadsbokslut där de skickar siffrorna till moderbolaget i Belgien.

4.6.2 Processen kring införandet av K3

Första gången som företaget redovisade enligt K3 var i årsredovisningen för 2014. Frågan om vilket K-regelverk som skulle tillämpas väcktes under hösten 2014 i samband med en internkontroll av företaget, men respondent 6 hade även tidigare hört lite om regelverket via rykten. De som var involverade i beslutsprocessen var respondenten och företagets revisor. Han berättade att det i princip bara är han på företaget som vet vad K3 är för något. Respondent 6 har inställningen att företaget bara ska göra vad som behöver göras med årsredovisningen. Eftersom de belgiska ägarna redan får uppgifter om företaget via månadsboksluten så ställer de inte några krav på företaget att de ska redovisa på ett visst sätt i årsredovisningen. Respondenten anser att för företaget är "...den svenska årsredovisningen bara som att lämna in deklarationen, det ska bara göras men våra ägare bryr sig inte alls om den. De har redan sett allt sen tidigare".

Respondent 6 ville att årsredovisningen enligt K-regelverket skulle vara så likt det tidigare årsredovisningsarbetet som möjligt. Det var sedan revisorns uppgift att "...diktera hur de gör det lättast och rätt". Detta ledde till att revisorn föreslog att företaget skulle använda sig av K3. Respondenten tror att revisorn många gånger tar väldigt stort ansvar i mindre företag och "...på något sätt så blir de lärare och fanbärare för det [K3]". Revisorn hjälper till och kommer med förslag till texter då de anställda ofta inte har någon aning om vad som ska stå i årsredovisningen. "Det är som en advokat, du måste tolka lagarna. Du fattar inte när du läser om du inte är kunnig. Finns ingen som vet vad lagen betyder eller innebär om du inte är påläst på ämnet."

Mindre företag har ofta inte råd att skicka en anställd på kurs om K3 utan det är bättre att revisorn gör det så att de anställda till exempel kan lägga mer tid på att vara ute och sälja. Samtidigt som respondenten tror att revisorn hjälper små företag som det intervjuade företaget var han mycket noga med att poängtera att revisorn inte upprättar årsredovisningen för det får han inte.

Respondent 6 såg inga fördelar med införandet av K3 för företaget. "Tvärtom det är nästan som att det retar gallfeber på företag som oss. För det ger oss inte ett skvatt utan det tar bara en massa tid och revisorn måste ha lagt ner mängder med timmar på detta till ingen nytta alls för det är samma bolag innan och det är samma bolag efter ...". För företaget innebar bytet till K3 mest att de behövde skriva lite mer i löpande text och lämna några ytterligare upplysningar. K3 hade ingen direkt påverkan på företagets årsredovisning. För det intervjuade företaget handlade K3 mest om att få till en mall om hur årsredovisningen skulle upprättas.

4.6.3 Faktorer som påverkat valet av K3

Den kunskap som respondenten har om K-regelverket har han framförallt fått från informationsdagar, revisorn och via kompisar som arbetar inom revisionsbranschen. Respondenten tror att om företaget valt att redovisa enligt K2 så hade årsredovisningen blivit extremt annorlunda då företaget bland annat inte behöver värdera på samma sätt och man behöver inte periodisera. K2 är enligt respondent 6 väldigt styrt och för honom blir det svårt att tillämpa det regelverket när han en gång lärt sig redovisa enligt ett principbaserat regelsystem. Han tycker därmed att det blir jobbigare att förenkla för man måste göra på ett helt annat sätt. K3 var även det som var mest likt hur det var tidigare vilket var den största anledningen till att företaget valde att redovisa enligt K3.

Företagets viktigaste intressenter är bank, leasingbolag och revisorer. Som respondenten sa så har han aldrig varit med om att någon intressent bett om att få titta på deras årsredovisning utan det brukar vara annat som avgör, till exempel vilken kreditrating som företaget har. Banken tittar snarare på företagets månadsbokslut än årsredovisningen eftersom årsredovisningen inte visar den aktuella ställningen i företaget. Att den rättvisande bilden av företaget skulle ha förbättrats av valet av K3 anser respondenten inte är en påverkande faktor och beskrev att deras balansräkning i princip är samma som tidigare. Det som han däremot poängterade var att valet av K3 "...kan visa att man inte sket i det att man ändå var seriösa och har målet att göra det vi ska på bolaget. [...] Vill revisorn att vi ska göra såhär så gör vi det även om jag tyckte att det var helt meningslöst".

En annan sak som respondenten såg som en liten fördel med K3 var att man måste lämna upplysning om vilka leasingkontrakt företaget har. Eftersom företaget även tidigare periodiserat sina intäkter innebar valet av K3 att de kunde fortsätta på samma sätt. Det underlättar även för företaget eftersom de upprättar månadsbokslut och kan skicka de siffrorna direkt till Belgien utan att behöva räkna om dem. Att rapporteringen till Belgien skulle förenklas med K3 var dock inget de tänkte på vid valet av K-regelverk.

4.7 Sammanfattande tabell

| Identifierade faktorer | Advokatbyrå | Företag som förmedlar rabatter | Revisionsbyrå | Management-konsultföretag | Sälj- och serviceföretag |
|--------------------------|-------------|--------------------------------|---------------|---------------------------|--------------------------|
| Uppskjuten skatt | X | | X | | |
| Principbaserat | X | X | X | | X |
| Framstår som seriösa | | X | X | | X |
| Mer rättvisande bild | X | X | X | X | |
| Liknar äldre redovisning | X | | X | | X |
| Tydliga koncernregler | | | | X | |
| Revisorns påverkan | | | | X | X |
| Planerar att växa | | X | | | |

Tabell 4: Identifierade faktorer

Tabell 4 visar en sammanställning av de faktorer som identifierats under intervjuerna och som beskrivits i empirin.

5. Analys

I följande avsnitt analyseras de faktorer som framkom i empirin med hjälp av den analysmodell som presenterades i referensramen. Avsnittet avslutas med en figur som visar sambandet mellan de identifierade faktorerna och de tre kategorierna i analysmodellen.

5.1 Nyttomaximering

En faktor som påverkade både advokatbyrån, revisionsbyrån och sälj- och serviceföretagets val att frivilligt tillämpa K3 var att K3 liknar de äldre redovisningsreglerna. I referensramen nämns att den äldre redovisningen var principbaserad och genom att frivilligt tillämpa den blev inte skillnaden så stor för de ovan nämnda företagen. PAT handlar om att individer fattar beslut som maximerar deras nytta. I det här fallet har valet av K3 bidragit till att respondenterna inte behövt ändra så mycket på sina rutiner vilket de anser är en nytta som överstiger kostnaderna. En kostnad som respondent 4 nämnde var att K3 blir lite dyrare och svårare redovisning då det krävs att man tar fram mer och det är lite mer att hålla ordning på. Respondent 6 tyckte att en kostnad med införandet av K3 var att det var dyrt då revisorn lagt ner mängder med timmar utan att det egentligen gjorde någon skillnad. Trots de nämnda kostnaderna tyckte dock respondenterna att nyttan med K3 vägde över. För revisionsbyrån underlättades även övergången eftersom de arbetar med regelverket gentemot sina kunder och att processen därmed inte blev särskilt stor. Sett till ett nyttomaximeringsperspektiv kan det därmed bli lättare för revisionsbyrån att få nyttan att överstiga kostnaderna eftersom den tid de lägger på K3 är mindre jämfört med många andra företag.

Att K3 är principbaserat är en annan faktor som påverkat valet av K3 hos några av respondenterna. I referensramen nämns att flexibilitet och öppenhet är två saker som kännetecknar ett principbaserat regelverk. Respondent 1 beskrev sig själv som en person som gillar att kunna tolka fritt snarare än att ha strikta regler. Respondent 2 sa att hon gillar K3 då det tillåter en mer flexibel tolkning. Under intervjun med revisionsbyrån sa respondent 3 att hon tyckte att K2 är tråkig redovisning och den huvudsakliga anledningen till att de valde att tillämpa K3 är för att det är mycket roligare redovisning. Respondent 6 sa att han skulle bli väldigt svårt för honom att tillämpa K2 som är regelstyrt när han en gång lärt sig att redovisa enligt ett principbaserat system. Detta kan även knytas till vad Caisa Drefeldt skrev om att steget kan vara långt till att bara följa regler när man levt i en principbaserad värld. Sammantaget anser de nämnda respondenterna att de fördelar och den nytta som ett principbaserat regelverk för med sig överstiger de kostnader som tillkommer vid övergången till K3. Carmona & Trombetta (2008) skriver att ett regelbaserat regelverk har en påtvingad enformig som kan leda till en informationskostnad på grund av den mindre flexibiliteten. Detta kan vara en ytterligare förklaring till varför ett principbaserat regelverk ses som en fördel och nytta hos fyra av de intervjuade företagen. Då ett principbaserat regelverk möjliggör att mer information kan lämnas kan även den informationsasymmetri som nämns i flera tidigare studier minskas.

Nyttan med de två faktorerna, att K3 är ett principbaserat regelverk samt att K3 liknar den äldre redovisningen som också var principbaserad, stämmer även med vad Carmona och Trombetta (2008) skriver om att det kan vara lättare att ansluta sig till ett principbaserat regelverk än ett regelbaserat på grund av dess öppenhet och flexibilitet ett principbaserat system innebär. Revisionsbyrån beskrev det till exempel som att de mer eller mindre bara började redovisa enligt K3. Att det inte var någon större beslutsprocess hos någon av

respondenterna, förutom hos företaget som förmedlar rabatter, tyder på att Carmona och Trombetta (2008) kan ha rätt med att det är enkelt att redovisa enligt ett principbaserat regelverk.

En nackdel eller kostnad som Carmona och Trombetta (2008) lyfter upp med ett principbaserat regelverk är att det kräver att den som sköter redovisningen har mer kunskap om företagets verksamhet och gällande regler än vad som krävs enligt ett principbaserat regelverk. Detta kan dock inte anses vara någon större kostnad för bland annat revisionsbyråer då de har god kunskap om K3. Detsamma gäller respondent 1 som beskrev sig själv som noggrann och det var även hon som tog upp frågan om val av K-regelverk med revisorn. Man kan därmed tänka sig att hon har ett stort redovisningsintresse och mer kunskap kring redovisning. Det principbaserade regelverket skulle dock kunna vara en nackdel för respondent 5 då han sa att han hade begränsad kunskap om K3. För honom är det dock faktorer som hamnar under fler kategorier än nyttomaximering som gör att han anser att det är värt att redovisa enligt K3.

Både advokatbyråer och revisionsbyråer berättade under intervjuerna att möjligheten att kunna redovisa uppskjuten skatt var så viktig för dem att nyttan med K3 översteg kostnaden med det regelverket. Genom att kunna redovisa uppskjuten skatt hamnar resultatet i rätt period samtidigt som den periodiserade skatteskulden inte blir fritt eget kapital. Eftersom både intäkt och skatt hamnar i rätt period bidrar det till att utdelningen blir rätt för ägarna. För revisionsbyråer bidrar den uppskjutna skatten till en fördel för företagets ägarstruktur. En eventuell ny ägare får bara ta del av sin bidragna del och undviker även att arva en eventuell skatteskuld. Därmed maximerar de också sin egen nytta för att inte gå miste om en vinst som en ny ägare annars skulle kunna ta del av. Som referensramen beskriver så tar agentteorin upp en separation mellan principalen och agenten där agenten ofta agerar för att maximera sin nytta. Tidigare studier visar enligt Fields et al. (2001) att ledningen gör redovisningsval för att maximera den egna bonusen. Eftersom samtliga ägare av revisionsbyråer sitter med i ledningsgruppen där företagets beslut fattas försvinner separationen mellan principalen (ägarna) och agenten (ledningen). Principalen och agenten blir i det här fallet samma person. De strävar därmed mot samma mål och nyttan baseras på samma faktorer. I och med att principalen och agenten är samma person i revisionsbyråer så finns inte heller den informationsasymmetri mellan dem som nämns i många tidigare studier.

Det företag där separationen verkar vara störst är hos sälj- och serviceföretaget där respondent 6 kan ses som agent då han fattade beslutet om att redovisa enligt K3 och de belgiska ägarna som kan ses som principaler. Enligt respondent 6 bryr sig de belgiska ägarna dock inte om vilket regelverk som företaget följer så länge de redovisar siffrorna som moderföretaget vill ha samt har godkända årsredovisningar.

Företaget som förmedlar rabatter och förmåner planerar att växa i framtiden till att bli ett stort företag som då blir tvungna att redovisa enligt K3. De ansåg därmed att det var lika bra att börja redovisa enligt K3 redan nu. Företaget ansåg att nyttan med att börja redovisa enligt K3 redan nu istället för om några år översteg kostnaden. Respondenten uppskattade även transparensen att man visar mer i sin årsredovisning med K3. Som Deegerman och Unerman (2011) beskrev så kan mer information ge externa aktörer mer insyn kring företagets resurser och verksamhet vilket minskar informationsasymmetrin. I takt med att företaget växer skulle företaget kunna tänkas behöva finansiera verksamheten med mer externt kapital. Om investerarna då har mer underlag kan deras risk minska samtidigt som företaget då kan minska kostnaderna för det externa kapitalet, detta kan ses som en nytta för företaget.

För managementkonsultföretaget var en stor faktor till att redovisa enligt K3 att regelverket innehåller bra regler för att upprätta en koncernredovisning. Det är också något som stämmer bra överens med Nilsson och Törnings (2013) resonemang om att de regler som finns i K3 för koncernredovisning kan vara en av orsakerna till att mindre företag frivilligt väljer att tillämpa K3. Som det tas upp i referensramen måste företag som redovisar enligt K2 söka vägledning i ÅRL för att kunna upprätta en koncernredovisning. Det blir därmed inte den enkelhet som respondenten önskar. Som Beyer et al. (2010) beskriver väljer företag bara att presentera extra information i redovisningen om det överstiger de extra kostnaderna som tillkommer. Nyttan med att kunna upprätta en koncernredovisning och presentera information om hela organisationen kan därmed tänkas överstiga de extra kostnader som tillkommer. Respondenten 5 beskrev nämligen hur koncernredovisningen innan var mer rörig och att han önskade en mer klar bild över hur den ska upprättas.

Soderstrom och Sun (2007) skriver att företag som byter regelverk får stora transaktionskostnader. De tror däremot att företag som frivilligt väljer att byta regelverk kan ha lägre transaktionskostnader än andra företag vilket kan vara anledningen till att de genomför bytet. Detta kan stämma på de intervjuade företagen då de anser att nyttan med att tillämpa K3 överstiger kostnaden att implementera regelverket. Företag som däremot valt att tillämpa K2 kan ha gjort det valet då de inte anser att deras nytta att byta regelverk överstiger kostnaden.

5.2 Legitimitet

Både respondent 5 och respondent 6 sa att revisorn hade stor påverkan på valet att frivilligt redovisa enligt K3. Respondent 5 berättade under intervjun att han sagt till sin revisor hur han ville att årsredovisningen skulle se ut och sedan fick revisorn säga vilket K-regelverk som var bäst utifrån det. Respondent 5 sa även att han tycker det är viktigt att man har en revisor som kan regelverket och bevakar företagets intressen. Respondent 6 berättade att han sa till revisorn att han ville tillämpa den redovisningsmetod som mest liknade hur företaget redan redovisade. Båda dessa fall är exempel på där respondenterna låter revisorn ha stor påverkan vid valet av K3. Legitimitetsteorin handlar om att företag försöker uppfylla samhällets förväntningar genom att agera enligt samhällets värderingar. För att nå legitimitet måste företagen enligt Deegan och Unerman (2011) sträva efter att nå sociala mål på ett socialt accepterat sätt. Revisorn ses ofta ha en auktoritär ställning på redovisningens område. Respondent 6 beskrev bland annat revisorn som en lärare. Att låta revisorn välja K-regelverk kan utifrån legitimitetsteorin förklaras med att företagen kände att de var legitima, att de gjort sitt för att som Suchman (1995) beskriver det uppfattas som meningsfulla, förutsägbara och pålitliga. I och med att revisorn är kunnig så kan företagen tro att hans val innebär att företagen redovisar på ett i samhället socialt accepterat sätt.

Både O'Donovan (2002) och Deegan och Unerman (2011) skriver att samhällets förväntningar på företagens prestationer kan ändras över tid och att det är viktigt att företaget är vaksamma på förändringar för att behålla sin legitimitet. Deegan och Unerman (2011) skriver att legitimitet är en resurs som företaget inte klarar sig utan för att överleva. Respondent 5 sa under intervjun att han inte satt sig in i K2 och K3 utan han litade på att revisorn väljer det som är bäst för företaget. Respondent 6 sa även att han tror att revisorn tar väldigt stort ansvar i mindre företag då många företag inte har råd att skicka en anställd på kurs om K3. Faktorn att revisorn påverkade valet av K3 kan utifrån detta förklaras med att det i mindre företag kan saknas tillräcklig kunskap om redovisningen och de anställda kanske inte

uppdaterar sig om nyheter i redovisningen då de även har andra sysslor. Genom att låta revisorn bestämma regelverk slipper företaget vara så vaksamma på förändringar. De kan undvika att det uppstår ett gap mellan företaget och samhället då revisorn bevakar företagets intressen så att de kan behålla sin legitimitet.

5.3 Intressenter

I studien har det framkommit att inget av företagen haft någon intressent som krävt att de ska redovisa enligt K3. Eftersom företagen som studerats inte är noterade och dessutom är mindre företag sett till ÅRL:s definition kan antalet intressenter vara färre. Som Clarkson (1995) och Edenhammar et al. (2015) beskriver så kan företagets storlek påverka antalet intressenter och att större företag ofta får högre krav på redovisningen medan kraven ofta är lägre för onoterade företag. Att de intervjuade företagen, som både klassas som mindre och är onoterade, inte har några direkta krav på sig från sina intressenter kan därmed relateras till det resonemang som författarna för. Eftersom det inte har funnits några krav från intressenterna har det inte uppstått någon konflikt i likhet med den Bowen et al. (1999) beskriver där beslutsfattaren ofta agerar efter sitt eget intresse. Det har snarare varit att företagen valt att redovisa enligt K3 för visa en mer rättvisande bild gentemot sina intressenter.

Fyra av de intervjuade företagen sa att en faktor som påverkade valet av K3 var att K3 enligt dem ger en mer rättvisande bild av deras företag. Respondent 2 uttryckte detta genom att säga "...K3 visar lite mer av verksamheten." och hon sa även att en fördel med K3 är att det finns en större valmöjlighet att visa det som man anser speglar företaget bäst. Därmed blir det även lättare för intressenterna att förstå redovisningen och som Bowen et al. (1995) tar upp så bör företagen välja den redovisningsmetod som ger företaget bäst bedömning sett från intressenternas perspektiv. Eftersom intressenter ofta använder olika delar av rapporterna kan den extra informationen som företagen kan lägga in enligt K3 öka möjligheterna för att fler intressenter får en bra bild av företagets årsredovisning.

Även respondent 1 sa att hon tyckte K3 gav en mer rättvisande bild av företaget. Under intervjun med revisionsbyrån sa respondent 3 att hon tyckte att K2 kan ge en sämre redovisning medan hon ansåg att K3 är riktig redovisning som verkligen ger en rättvisande bild. Faktorn en mer rättvisande bild påverkade även till viss del respondent 5:s val av K3 då han tyckte att de reglerna gav en mer rättvisande bild av koncernen. För respondenterna var det viktigt att visa en så korrekt bild av företaget som möjligt och de ansåg då att K3 gav en mer rättvisande bild. Detta kan utifrån intressentteorin förklaras med att den finansiella information som intressenterna får kan påverka hur de väljer att fatta sina beslut. Företag klarar sig inte utan sina primära intressenter och genom att ge dem bättre kvalitet på den finansiella informationen kan företagen kanske undvika att intressenterna blir missnöjda. Genom att använda K3 som ger en mer rättvisande bild kan företagen även framstå som mer legitima gentemot sina intressenter vilket är viktigt för att de ska överleva på lång sikt.

Tidigare studier kring redovisningsval har konstaterat att företagsledningen brukar säga att de gjorde bytet för att redovisningen bättre ska spegla den ekonomiska verkligheten och på så sätt förbättra informationen till användarna. Detta stämmer med vad respondenterna i denna studie angav som en faktor till att redovisa enligt K3. Den tidigare studien av Linck et al. (2007) kom dock fram till att företag som byter redovisningsmetod gör det för att påverka effekten av nuvarande vinster snarare än att bättre spegla företagets verksamhet. Den slutsatsen är inget som känns igen i denna studie. Respondenterna tyckte det var viktigt att redovisningen speglade verksamheten på rätt sätt vilket kan anses stämma med

intressentteorin där det framgår att företagen måste ta hänsyn till att vara legitima mot sina intressenter.

Respondent 5 sa att det ibland är en fördel att utåt kunna visa att man är en koncern, det är då viktigt att det syns tydligt i årsredovisningen att man är en koncern. Då K2 saknar regler för hur koncernredovisning ska upprättas blev företaget tvunget att redovisa enligt K3. Detta kan förklaras utifrån intressentteorin då bland annat Bowen et al. (1999) skriver att den finansiella information som man ger till intressenterna kan påverka hur de fattar sina beslut. Att respondenten tycker det är viktigt att visa hela koncernen kan därmed innebära att han vill att företagets intressenter ska få en bättre bild av företaget.

Som Bowen et al. (1995) skriver så kan vissa intressenter ha svårt att bearbeta information och justera siffror då olika redovisningsmetoder används i årsredovisningen. I fallet med företaget som förmedlar rabatter har de en stor intressent som själva redovisar enligt K3. Intressenten tyckte det var väldigt bra att även det intervjuade företaget började redovisa enligt K3 eftersom intressenten var van vid att läsa och tolka årsredovisningar enligt K3. Som Bowen et al. (1995) skriver så kan intressenterna ha en stor påverkan på företagen. Även om intressenten inte ställt några direkta krav på att de ska redovisa enligt K3 kan de ändå ha påverkat företaget. Genom att båda parterna redovisar enligt samma regelverk kan samspelet mellan bli bättre eftersom de kan förstå varandras redovisning mer.

Som respondent 2 berättade så planerade företaget att växa. Det kan då vara viktigt för företaget att visa sina intressenter att de tar sin satsning att växa på allvar så att deras intressenter ser dem som seriösa och vågar satsa på dem. Valet att redovisa enligt K3 kan därmed ses som en signal till intressenterna att de inte är ett företag som står och stampar utan att de vågar byta regelverk och att intressenterna ska se dem som ett spännande företag. Att redovisa enligt K3 kan som respondent 2 sa även ge en signal till konkurrenterna att det intervjuade företaget ligger före dem och fortfarande inte är nöjda utan vill fortsätta att växa. Det kan ge nya intressenter en mer positiv bild om företaget gentemot deras konkurrenter.

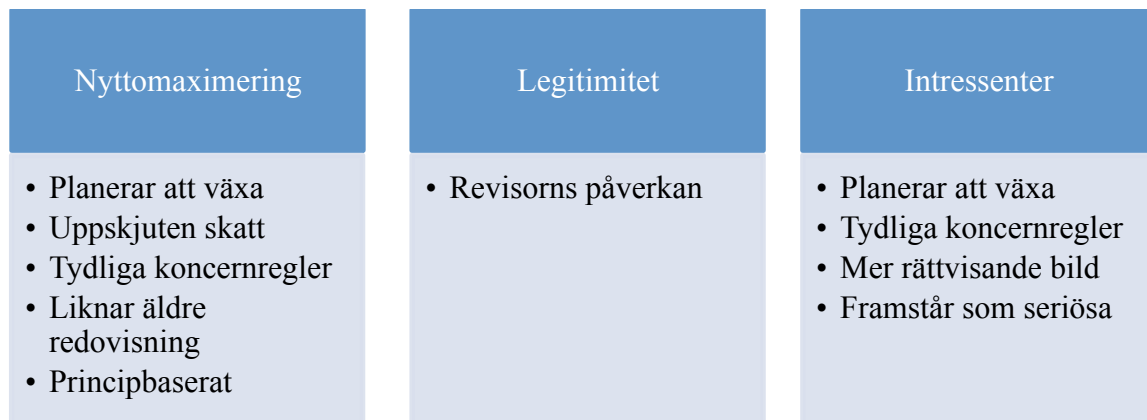
Revisionsbyråns kunder kan ses som primära intressenter då det skulle innebära betydande skada om de var missnöjda. Clarkson (1995) skriver att det är viktigt att företagsledare bland annat uppfyller de förväntningar som de har på sig från sina intressenter. Under intervjun med revisionsbyrån framkom att en faktor som påverkade valet att tillämpa K3 var att de vill uppfattas som seriösa från sina intressenter. De vill visa sina intressenter att de är kapabla till att hantera K3-regelverket. Som Mitchell et al. (1997) beskriver så måste företagen vara legitima mot sina intressenter för att överleva på lång sikt. De måste möta de förväntningar som finns för att uppfattas som att de agerar på ett korrekt sätt. Sett till det kan de tänkas agera mer korrekt genom att faktiskt visa att de kan hantera K3 i sin egen årsredovisning. Även om kunderna till revisionsbyrån inte har ställt något krav anser revisionsbyrån att de agerar mer korrekt och därmed kan undvika att kunderna blir tveksamma. För som Clarkson (1995) tar upp så kan en missnöjd intressent göra betydande skada för företaget. Att revisionsbyrån skulle få ett rykte att inte kunna hantera regelverket skulle därmed kunna påverka dem mer än en förlorad kund. Ryktet om ett mer seriöst företag skulle även kunna påverka företagets sekundära intressenter, till exempel potentiella nya kunder. De har inte ett direkt intresse för stunden, men om företaget visar sig ha ett bra rykte som seriösa kan de tänkas leda till fler nya kunder.

Respondent 6 såg ingen direkt fördel med K3-regelverket utan det var snarare ett nödvändigt ont. När det gäller en intressent som banken ansåg han att banken snarare tittar på

månadsboksluten än årsredovisningen eftersom den inte visar företagets aktuella ställning. Som Soderstrom och Sun (2007) skrev så har banker mer direkt kontakt med företagets ledning vilket överensstämmer bra med det resonemang respondent 6 hade kring att de inte är beroende av årsredovisningen. En sak som däremot lyftes fram under intervjun var att genom att redovisa enligt K3 så visar de sina intressenter att de är seriösa och gör det som krävs av dem. Även om det inte är någon intressent som direkt krävt det kan det precis som Clarkson (1995) beskriver det även finnas sekundära intressenter. De påverkar inte om företaget ska överleva eller inte. Men att företaget väljer att redovisa enligt K3 kan av de sekundära intressenterna ändå uppfattas som ett mer seriöst företag och att de har som mål att göra det de ska.

5.4 Sammanfattande analys

Figuren är en sammanfattning av analysen och visar hur de identifierade faktorerna kan kategoriseras under de tre kategorierna; nyttomaximering, legitimitet och intressenter.



Figur 2: Kategorisering av identifierade faktorer

6. Slutsats

I det avslutande avsnittet besvaras forskningsfrågan utifrån uppsatsens syfte. Därefter följer en reflektion över studiens genomförande. Avslutningsvis ges några förslag till fortsatta studier upp inom det valda området.

6.1 Slutsatser

Syftet med denna uppsats var att identifiera och få en ökad förståelse kring vilka faktorer som kan förklara ett mindre företags frivilliga val att tillämpa K3. För att uppfylla syftet skulle uppsatsens forskningsfråga besvaras.

- Vilka faktorer kan förklara ett mindre företags frivilliga val av K3?

Från intervjuerna identifierades åtta olika faktorer som kan förklara mindre företags val att redovisa enligt K3. De identifierade faktorerna var; principbaserat regelverk, uppskjuten skatt, framstår som seriösa, mer rättvisande bild, liknar äldre redovisning tydliga koncernregler, revisorns påverkan och planerar att växa. En stor del av faktorerna återkom i flera av intervjuerna.

Utifrån de identifierade faktorerna kunde författarna urskilja tre underliggande kategorier som faktorerna kunde sorteras in under. De olika kategorierna var nyttomaximering, legitimitet och intressenter. Genom att analysera de identifierade faktorerna utifrån de olika kategorierna kunde författarna få en djupare förståelse kring företagets val av K3. Nyttomaximering handlar om att beslutsfattaren vill maximera sin egen nytta. Under denna kategori anses följande faktorer hamna; planerar att växa, uppskjuten skatt, tydliga koncernregler, liknar äldre redovisning och principbaserat. Legitimitet handlar om att företagen vill framstå som legitima gentemot samhället i stort. Under denna kategori hamnar faktorn revisorns påverkan. Den tredje kategorin är intressenter och handlar om företagets förhållande till sina intressenter. Under denna kategori anses följande faktorer hamna; framstår som seriösa, mer rättvisande bild, planerar att växa och tydliga koncernregler.

6.2 Avslutande reflektioner

I början av uppsatsperioden trodde författarna att företag som frivilligt valt att redovisa enligt K3 visste varför de gjort det valet och att det valet diskuterats antingen inom företaget eller mellan ledning och revisor. När företagen kontaktades visade det sig dock att många företag inte hade någon aning om varför de redovisade enligt K3 utan det var revisorn som hade valt det åt dem. Detta var förvånande. Författarna är medvetna om att uppsatsens resultat inte går att generalisera men tror att revisorns påverkan är en väldigt stark faktor hos många företag som inte deltagit i studien men som frivilligt redovisar enligt K3.

Trots att uppsatsen inte går att generalisera anser författarna att den ger ett bidrag till forskningen. Det verkar som att de identifierade faktorerna återkommer oavsett vilket bransch företagen befinner sig i. De kategorier som författarna tagit fram utifrån de identifierade faktorerna borde även kunna användas i andra studier för att se om resultatet blir det samma.

Två av de företag som intervjuades började redovisa enligt K3 ett år innan de var tvungna att välja K-regelverk. Detta skulle kunna tala för att de personer som intervjuades är mer insatta

och kunniga om K-regelverket i förhållande till andra företag som frivilligt redovisar enligt K3. En faktor ytterligare som styrker detta är att sju av de kontaktade företagen sa att det var revisorn som beslutat att de skulle redovisa enligt K3 och att de själva hade begränsad kunskap.

Många tidigare studier kring redovisningsval är kvantitativa och oftast är det endast en faktor som undersöks. Genom att ha en kvalitativ forskningsmetod tror författarna att de erhållit en djupare insikt kring vilka faktorer som påverkat de intervjuade företagen. Gör man en kvantitativ studie är det inte alltid som man beaktar samtliga faktorer som kan ha påverkat valet att redovisa enligt K3. Det finns tidigare studier som undersökt vilka faktorer som revisorer tror påverkar företags val att frivilligt redovisa enligt K3. Genom att intervjua de som var med och tog beslutet får man svar på vilka faktorer som de ansåg påverkade deras val att redovisa enligt K3.

6.3 Förslag till fortsatta studier

Under arbetets gång har det uppkommit flera intressanta problemområden som inte behandlas i uppsatsen. Kravet att större företag måste tillämpa K3 är fortfarande relativt nytt. Ett förslag till vidare studier är att undersöka vilken den faktiska skillnaden blir i årsredovisningen om ett företag redovisar enligt K2 eller K3. Ett annat förslag till vidare studier är att undersöka mindre företag som ingår i större koncerner som redovisar enligt K3 för att se om de ser om moderföretaget påverkat deras val att redovisa enligt K3 eller om det finns några andra faktorer.

Källförteckning

- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z. & Walther, B. R. (2010). The financial reporting environment: Review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), ss. 296-343
- BFN. (2004). *Ändrad inriktning på normgivningsarbetet*. (Information Dnr 28/04). [Elektronisk] <http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf>. [2015-11-09]
- BFN. (2012). *K-projektet*. [Elektronisk] <http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt-och-kregelverk-20120615.pdf> [2015-11-09]
- BFN. (2014). *Bokföringsnämndens vägledning Årsredovisning och koncernredovisning*. [Elektronisk] <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/VL12-1-K3-kons.pdf> [2016-01-06]
- BFN. (2015). *K-projektet*. [Elektronisk] <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx> [2015-11-09]
- BFNAR 2012:1. Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning. [Elektronisk] <http://www.bfn.se/redovisning/rad/bfnar12-1-grund.pdf> [2016-01-06]
- BFNAR 2012:4. Bokföringsnämndens allmänna råd om byte mellan K-regelverk. [Elektronisk] <http://www.bfn.se/redovisning/rad/bfnar12-4.pdf> [2016-01-06]
- Björklund, M & Paulsson, U. (2013). *Seminarieboken - att skriva, presentera och opponera*. uppl. 2. Lund: Studentlitteratur
- Bowen, R. M., DuCharme, L. & Shores, D. (1995). Stakeholders' implicit claims and accounting method choice. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), ss. 255-295.
- Bowen, R. M., DuCharme, L. & Shores, D. (1999). Economic and Industry Determinants of Accounting Method Choice. *Available at SSRN 182888*. <http://ssrn.com/abstract=182888>
- Broberg, A. (2008). *Nya redovisningsregler för aktiebolag: [ny årsredovisning - K2, slopad revisionsplikt, sänkt aktiekapital, förenklingsförslag]*. uppl. 2. Näsviken: Björn Lundén Information
- Bryman, A & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska Forskningsmetoder*. 2., uppl. Stockholm: Liber AB
- Carmona, S. & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), ss. 455-461.
- Chen, J. C. & Roberts, R. W. (2010). Toward a more coherent understanding of the organization–society relationship: A theoretical consideration for social and environmental accounting research. *Journal of Business Ethics*, 97(4), ss. 651-665.

- Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), ss. 92-117.
- Collin, S.-O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical perspectives on Accounting*, 20(2), ss. 141-174.
- Collins, D. L., Pasewark, W. R. & Riley, M. E. (2012). Financial reporting outcomes under rules-based and principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 26(4), ss. 681-705
- Dalen, Monica (2015). *Intervju som metod*. Malmö: Gleerpus
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.
- Drefeldt, C & Törning, E. (2013). *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*. 2. [rev.] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Drefeldt, C. (2014). K2 eller K3? - inget självklart val. [Elektronisk] *Balans*, nr 6, s. 17
- Drefeldt, C. (2015). Det är dags att höja blicken! [Elektronisk] *Balans*, nr 6, s. 15
- Donaldson, T. & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of management Review*, 20(1), ss. 65-91.
- Edenhammar, H., Liliedahl, N., Norberg, C. & Thorell, P. (2015). *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*. 8. uppl. Uppsala: Iustus
- Edlund, C., Pramhäll, C., Persson, C. & Nilsson, J. (2014). Nyheter inför bokslutet 2014. [Elektronisk] *Balans*. <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/11/Nyheter-infor-bokslutet-20141.pdf> [2015-11-10]
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), ss. 57-74.
- Eriksson, C. (2012a). K-regelverket. *Tidningen Konsulten*. [Elektronisk] <http://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/k-regelverket/> [2015-11-23]
- Eriksson, C. (2012b). Specifika skillnader mellan K2 och K3. *Tidningen Konsulten*. [Elektronisk] <http://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/specifika-skillnader-k2-k3/> [2015-12-02]
- Eriksson, C. (2012c). Kval för K-val?. *Tidningen Konsulten*. [Elektronisk] <http://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/kval-for-k-val/> [2016-01-06]
- Fields, T., Lys, T. & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*, 31, ss. 255-307.

- Francis, J. (2001). Discussion of empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1), ss. 309-319
- Grant Thornton. (2013). *Nu är det dags att välja mellan K3 och K2*. [Elektronisk] http://www.invici.se/wp-content/uploads/2013/10/K3_K2-131011.pdf [2016-01-06]
- Grant Thornton. (2015). *Hur K3 och K2 förhåller sig till varandra*. [Elektronisk] <http://karriar.grantthornton.se/siteassets/pdf/ uppsatsamnen/hur-k3-och-k2-forhaller-sig-till-varandra-studenter-150713.pdf> [2015-11-27]
- Healy, P. M & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31, ss. 405-440.
- Johansson, C., Marton, J., Pautsch, G. & Johansson, R. (2013). *Extern redovisning*. 4., rev. uppl. Stockholm: Sanoma utbildning
- KPMG. (2014). *KPMG - Nyheter inför bokslutet 2014*. [Elektronisk] <https://www.kpmg.com/SE/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/Publikationer-2014/Documents/Nyheter-Infor-Bokslutet.pdf> [2015-11-30]
- Lennartsson, R. (2013). Hög tid att välja mellan K2 och K3. [Elektronisk] *Balans*, nr 8.
- Linck, J. S., Lopez, T. J. & Rees, L. (2007). The valuation consequences of voluntary accounting changes. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 28(4), ss. 327-352.
- Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P & Pettersson, A. K. (2013) *IFRS - i teori och praktik*. uppl. 3. Stockholm: Sanoma utbildning
- Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22(4), ss. 853-886.
- Nilsson, P. & Törning, E. (2013). *Koncernredovisning enligt K2 - går det?*. [Elektronisk]. Norstedts Juridik AB http://www.bas.se/readSamples/Bulletin_Sartryck.pdf [2016-01-06]
- Nilsson, P. & Törning, E. (2015). Frivillig koncernredovisning enligt K2. [Elektronisk] *Balans fördjupning*, nr 2.
- Nobrand, J. & Anjou, U. (2012). K3 - Nu är Sveriges nya redovisningsregelverk på plats!. [Elektronisk] <http://www.pwc.se/sv/accounting-update/assets/accounting-update-okt2012.pdf> [2016-01-06]
- Norberg, H. (2014). "K3 ger en bättre bild av hur tillgångarna faktiskt används". [Elektronisk] *Resultat*, nr 2. <http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/Tidningar/Resultat/2014/Nummer-2-2014/?p2=2> [2016-01-06]

- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), ss. 344-371.
- PwC. (2014). *Känn dig trygg med ditt val K2 eller K3, ett vägval för ditt företag*. [Elektronisk] www.pwc.se/sv/redovisning/assets/gor-redan-nu-ditt-val-mellan-k2-och-k3.pdf
- Soderstrom, N. S. & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16(4), ss. 675-702.
- Stralström, C. (2013). Valet mellan K2 och K3. [Elektronisk] <http://www.pwc.se/sv/redovisning/valet-mellan-k2-och-k3.html> [2015-11-30]
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), ss. 571-610.
- Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer*. uppl. 3. Lund: Studentlitteratur
- Törning, E. & Olsson, M. (2007). *Årsredovisningslagen - En guide till god redovisningssed*. uppl. 3. Lund: Studentlitteratur; Stockholm: Örhings PricewaterhouseCoopers.
- Törning, E. (2013). Så blir de nya leasingreglerna. [Elektronisk] <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.526796/sa-blir-de-nya-leasingreglerna> [2016-01-06]
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 53(1), ss. 112-134.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), ss. 131-156.
- Waweru, N. M., Prot Ntui, P. & Mangena, M. (2011). Determinants of different accounting methods choice in Tanzania: A positive accounting theory approach. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), ss. 144-159.

Bilaga 1: Intervjuguide

Allmänt

- Kan du presentera dig själv?
- Vad har du för befattning och arbetsuppgifter?
- Hur länge har du arbetat på arbetsplatsen?
- Kan du berätta lite om företaget?
- Vad har ni för ägarstruktur/organisationsstruktur?

Processen kring införandet av K3

- Vem väckte frågan att ni skulle gå över till K3?
- När började ni prata om vilket regelverk som skulle tillämpas?
- Vilka var delaktiga i processen runt beslutet att anta K3?
- Hur gick diskussionerna innan beslutet togs?
- Vilka för och nackdelar såg ni med införandet?
- Hur upplevde ni övergången? Hur har det påverkat er?
- Ändrades bokslutsarbetet eller löpande redovisningsarbetet vid övergången till K3, kan du beskriva hur i så fall?

Faktorer som påverkat valet av K3

- Hur har du fått kunskap om K2 och K3?
- Vad ser du för fördelar/nackdelar med K3? (komponent/rättvisande bild)
 - För företaget?
 - För andra intressenter?
 - Tycker du att årsredovisningen speglar verksamheten bättre vid användning av K3?
- Vad tycker du om att K3 är principbaserat?
- Fanns det en huvudsaklig anledning till införandet av K3?
 - Är det någon regel i K3 som gjorde att ni valde att tillämpa det?
 - Är det revisorn/redovisningskonsult som påverkade er till det?
 - Vilka är era viktigaste intressenter? Påverkade de ert val att tillämpa K3?
- Tittar man mycket på vilket regelverk konkurrenterna följer?
- Har företagets struktur (koncern?) bidragit till valet av K3?
- Tycker ni att K3 är ett dyrare regelverk än K2, utveckla?
- Bör man ta i beaktande att det är svårare att byta från K3 till K2?

Bilaga 2: Kontaktmail

Hej,

Vi är två studenter från Handelshögskolan i Göteborg som nu skriver vår kandidatuppsats inom ämnet redovisning. Syftet med vår uppsats är att förstå varför en del företag frivilligt väljer att upprätta sin årsredovisning enligt det nya regelverket K3 istället för att följa K2. Vi har tittat på flera årsredovisningar för senaste året och då sett att ni är ett av de företag som valt att redovisa enligt K3.

För att vi ska uppnå bäst resultat med vår uppsats är vi i behov av att genomföra undersökningen med hjälp av intervjuer. Det som vi skulle vilja diskutera med dig/er är bland annat om några särskilda faktorer bidrog till ert val att redovisa enligt K3, hur beslutet togs och vilka som var involverade. Vi vill också försäkra dig om att den information vi samlar in kommer behandlas konfidentiellt och om anonymitet önskas kommer vi ta hänsyn till det.

Vi kommer gärna ut och träffar dig/er personligen men om en telefonintervju passar bättre är det givetvis något vi kan lösa. Tanken är att genomföra våra intervjuer under torsdag-fredag vecka 48 samt hela vecka 49. Har du möjlighet att delta får du gärna återkomma om vilken dag och tid som passar dig bäst. Vi räknar med att intervjun tar ca 1 timme.

Vi hoppas att du har möjlighet att delta i vår undersökning och stort tack på förhand!

Med vänliga hälsningar

Helena Bernekil & Tobias Gustavsson