



UNIVERSITY OF GOTHENBURG
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

Valet mellan K2 och K3

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Handelshögskolan i Göteborg
Höstterminen 2016

Handledare:
Berit Hartmann

Författare:
Nielas Björklund 91
Henric Fransson 95

Förord

Vi vill börja med att rikta det största av tack till våra respondenter för att ni tog er tid för intervjuer trots att resurser egentligen inte fanns.

Vi vill även tacka Berit Hartmann, vår handledare, för att det stöd och de raka rör du gav oss när vi själva tenderade till att ge oss ut på onödigt vatten.

Slutligen vill även tacka Svetlana Sabelfeld och våra kurskamrater för intressanta och givande åsikter och kritik från våra seminarier.

Göteborg i Januari, 2017

Henric Fransson

Niclas Björklund

Sammanfattning

Titel:	Valet mellan K2 och K3
Författare:	Niclas Björklund och Henric Fransson
Handledare:	Berit Hartmann
Lärosäte:	Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Nyckelord:	K2, K3, revisor, subjektivitet, val av regelverk.
Bakgrund:	I och med införandet av Bokföringsnämndens K-regelverk, K2 och K3, har mindre företag möjlighet att välja mellan dessa två och dess för- och nackdelar. Med grund i detta finns det flera faktorer som spelar en roll i vilket regelverk ett företag använder.
Syfte:	Uppsatsens syfte är att identifiera vilka faktorer som främst påverkar mindre företags val mellan K2 och K3. Uppsatsen har även två sidosyften; att undersöka om revisorns rådgivande roll mot företag förändras beroende på om företag redovisar enligt K2 eller K3, och att undersöka om en revisors subjektiva preferenser har en påverkan på valet av regelverk.
Metod:	Den valda metoden är en induktiv, explanatorisk och kvalitativ forskningsansats. Empiriskt material har samlats in genom två semi-strukturerade intervjuer med sammanlagt fyra respondenter.
Slutsats:	Utifrån det insamlade empiriska materialet identifierades fem faktorer som främst påverkar mindre företags val mellan K2 och K3; aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar, kortsiktig förbättring av resultat, komponentavskrivning, information, och framtida tillväxt. De flesta av dessa faktorer beror på företagets storlek och branschtillhörighet.

Abstract

Title:	The choice between K2 and K3
Authors:	Niclas Björklund and Henric Fransson
Advisor:	Berit Hartmann
Seat of learning:	University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law
Key words:	K2, K3, auditor, audit, subjectivity, accounting principles.
Background:	Due to the introduction of the K-principle regulations from Bokföringsnämnden, K2 and K3, small and medium-sized entities have the option to choose between the two. With this in mind, there are several factors playing a part in which of the regulations to follow for a company.
Purpose:	The purpose of the thesis is to identify which factors mainly contribute to smaller entities choice between K2 and K3. The thesis also has two side purposes; to examine whether the advisory role of auditors change depending on the entities accounting choice, and to examine whether the subjective opinions of auditors affect the companies' choices of accounting principles.
Method:	The chosen method is an inductive, explanatory and qualitative research approach. Empirical material has been collected through two semi-structured interviews with a total of four respondents.
Conclusion:	Based on the collected empirical material, five main contributors to entities choice between accounting principles were found. Most of these contributing factors depend on the companies' size and line of business.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Inledning.....	1
1.1. Bakgrund	1
1.2. Problemdiskussion	1
1.3. Syfte	2
2. Teoretisk referensram.....	3
2.1. K-regelverken.....	3
2.1.1. Bakgrund	3
2.1.2. K3	3
2.1.3. K2	3
2.2. Skillnader mellan K2 och K3	4
2.2.1. Generella skillnader.....	4
2.2.2. Några specifika skillnader	4
2.3. Inför årsskiftet 2012/2013	6
2.3.1. Uppföljning av K-regelverken	6
2.4. IFRS påverkan på redovisningen	7
2.5. Revisorns rådgivande roll.....	7
2.6. Regelbaserat eller principbaserat regelverk	8
3. Metod	9
3.1. Forskningsansats	9
3.2. Litteraturinsamling.....	9
3.3. Datainsamling.....	9
4. Empiri.....	10
4.1. Presentation av respondenter.....	10
4.2. Valet mellan K2 och K3	11
4.2.1. Inför bokslutsåret 2014.....	11
4.2.2. Hur ser det ut idag?	12
4.2.3. Redovisningsmässiga faktorer som kan påverka valet.....	12
4.3. Revisorns perspektiv	14
4.3.1. Förändringar i revisorns arbetsuppgifter	14
4.3.2. Revisorns rådgivande roll.....	15
4.3.3. Interna preferenser.....	15
5. Analys och diskussion.....	17

5.1. Varför företag väljer ett visst regelverk	17
5.1.1. Redovisningsmässiga faktorer.....	17
5.1.2. Externa faktorer.....	18
5.1.3. Diskussion	19
5.2. Revisorns roll	20
5.2.1. Skillnader mellan K2 och K3	21
5.2.2. Subjektiva preferenser.....	22
6. Slutsats	22
6.1. Faktorer som påverkar företags val mellan K2 och K3	22
6.2. Revisorns roll mot företag.....	23
6.3. Revisorns subjektiva preferensers påverkan	24
6.4. Förslag till vidare forskning	24
Referenslista	25
Bilaga 1 – Intervjuguide.....	28

Ordlista

BFN - Bokföringsnämnden

BFNAR - Bokföringsnämndens allmänna råd

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles - engelska för god redovisningssed

IFRS - International Financial Reporting Standards

IFRS for SMEs - IFRS for Small and Medium-Sized Entities

ISA - International Standards on Auditing

SEC - Securities and Exchange Commission

SOX - Sarbanes-Oxley Act of 2002

ÅRL - Årsredovisningslagen

1. INLEDNING

Detta kapitel fungerar som en introduktion till studien. Bakgrunden till K-regelverken beskrivs, följt av problemdiskussionen som är baserad på denna. Syftet och forskningsfrågorna definieras och kapitlet avslutas med avgränsningar för studien.

1.1. BAKGRUND

Redovisning är ett ämne under ständig förändring, vilket påverkar företag av alla storlekar över hela landet. Under de senaste åren har svenska företag upplevt en stor, fundamental förändring i samband med införandet av Bokföringsnämndens K-regelverk. Senast för räkenskapsår påbörjade efter den 31 december 2013 skulle alla större företag samt alla aktiebolag och ekonomiska föreningar tillämpa ett av de fyra kategorierna av regelverk. Dessa är; K1 för enskilda näringsidkare, K2 som är ett valbart regelverk för mindre företag, K3 för större icke-noterade bolag samt valbart för mindre bolag och K4 för företag som frivilligt valt att tillämpa IFRS. Undantaget gäller för noterade företag, som enligt IAS-förordningen från 2005 skall tillämpa internationella redovisningsstandarder samt icke-noterade företag som väljer att tillämpa dessa. Syftet med dessa regelverk är att ge företag ett heltäckande paket med redovisningsregler. (FAR 2016, s. 599)

Bland BFNs olika regelverk är huvudregelverket BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning, eller K3. Bakgrunden till K3 är BFNs ansvar för utvecklandet av god redovisningssed, vilket har lett till ett behov av ett regelverk som är enkelt och anpassat till användarens behov. I K3 har BFN samlat den normgivning som ska tillämpas när årsredovisning och koncernredovisning upprättas. K3 är framtagen inom ramen för Årsredovisningslagen och följer i huvudsak IFRS för SMEs i både utgångspunkt och kapitelindelning. (BFN, 2014, s. 8)

Alla större företag som inte tillämpar internationella redovisningsregler skall tillämpa K3. Detta gäller även mindre företag som inte valt ett av förenklingsregelverken inom K2. K2 består av två regelverk: Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) och Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1). K2 innehåller alla regler som krävs för att upprätta en årsredovisning enligt ÅRL och är uppbyggd som en helhetslösning i den mån att företag inte behöver, eller skall, använda sig av andra allmänna råd eller rekommendationer (BFN, 2016, s. 10).

I sin grundtanke passar K2 på för mindre företag med en enkel verksamhet, få anställda och få intressenter. Dess syfte är att minska administrationen för företagare och dess uppbyggnad innehåller flera standardiserade inslag och kan ses som en mall för årsredovisning. (blogg.pwc.se, 2016)

1.2. PROBLEMDISKUSSION

Med denna möjlighet kan alltså vissa företag välja att redovisa enligt K2 eller K3. Vid första anblick skulle det kunna anses rimligt och logiskt för ett litet företag att använda sig av K2. Det är lättare och kommer då, mest troligt, att kosta mindre - både i tid och resurser.

Problemet blir istället när ett företag har som mål att växa eller när ett företag vill visa en mer rättvisande bild av verksamheten.

Då K2 är ett förenklat regelverk innebär det att endast en förenklad bild av verkligheten kan speglas i årsredovisningen (KPMG.com). För en hel del mindre företag kommer detta säkerligen att räcka, men hur blir det med de företag som har som planer på att växa? Kommer de välja att redovisa enligt K3 ändå för att göra det lättare i framtiden när de sedan har överskridit kraven för att endast kunna redovisa enligt K2? Och skulle det vara så att ett företag per automatik blir bättre och högre värderat för att de redovisar enligt K3 trots att de skulle kunna använda sig av K2?

Fortsättningsvis finns det externa aspekter som kan påverka valet. Externa intressenter vill ha en så rättvisande bild av företaget av möjligt, vilket, med det ovan skrivet i åtanke, blir lättare när ett företag redovisar enligt K3 (PwC, 2014a). Eva Törning, som är ansvarig för kvalificerade redovisningsfrågor på Grant Thornton, berättar att hon har haft företag som bett om hjälp om att förbättra sin årsredovisning. Dessa hade fått reda på att en intressent valt bort dem på grund av att deras årsredovisning inte såg tilltalande ut. (Target, 21012). Företag som då väljer K2 kan, hypotetiskt sett, ses som mindre seriösa än ett liknande företag som använder K3. Dessutom finns det vissa begränsningar i hur och hur ofta företag får byta mellan de olika regelverken. Företag får alltid byta från K2 till K3, dock krävs särskilda skäl vid byte av K2 till K3 vid fler gånger än en (PwC, 2014a).

Olika externa intressenter är intresserade av olika delar i en årsredovisning, vilket kan vara en avgörande faktor när företagen väljer att redovisa enligt K2 eller K3. För att avgöra vilket som är bäst för sitt företag är det inte ovanligt att använda sig av rådgivning i form av en redovisningsexpert eller revisor. Då revisorn som rådfrågas påverkar beslutet är det inte orimligt att tänka att dennes attityd till att använda K2 eller K3 kan påverka beslutet.

1.3. SYFTE

Med ursprung i problemdiskussionen finns det alltså aspekter som kan påverka företags val av regelverk, bland annat framtida tillväxt och externa intressenter. Syftet med denna rapport är att identifiera vilka faktorer som främst påverkar mindre företags val mellan K2 och K3. För att besvara detta syfte tar vi hjälp av revisorer och deras uppfattning av regelverken i sin roll som rådgivare.

En revisor har till uppgift att granska företags årsredovisningar och kontrollera att, med de givna uppgifter som finns att utläsa i årsredovisningen, om ett företag har redovisat på ett korrekt sätt. Revisorerna kan alltså ha en kritisk roll i företags val av regelverk. Utöver huvudsyftet behandlar rapporten då även två sidosyften:

- Att undersöka om revisorns rådgivande roll mot företag förändras beroende på om företag redovisar enligt K2 eller K3, och
- Att undersöka om en revisors subjektiva preferenser har en påverkan på valet av regelverk.

2. TEORETISK REFERENS RAM

I teoriavsnittet presenteras först bakgrund till och beskrivning av K-regelverken samt skillnader mellan de två. Därefter tas akademiska diskussioner kring IFRS, regel- och principbaserade regelverk samt revisorns rådgivande roll upp.

2.1. K-REGELVERKEN

2.1.1. BAKGRUND

För alla räkenskapsår som påbörjades efter den första januari, 2014 var och är det obligatoriskt för alla större företag samt alla aktiebolag och ekonomiska föreningar, oavsett storlek, att välja ett av de fyra olika regelverken (BFN, 2016). Syftet med dessa är, enligt BFN, att företag ska få ett heltäckande paket med redovisningsregler (FAR 2016, s. 599)

ÅRL 1:3 redogör för gränsvärdena för vad som definieras som ett större eller mindre företag samt större eller mindre koncern. Gränsvärdena är desamma för definition för företag och koncern. Större företag och koncerner definieras som följer i ÅRL 1:3 p. 4-7:

4. större företag: företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - i. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - ii. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - iii. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
5. mindre företag: företag som inte är större företag,

Fortsättningsvis får K2-regelverket endast tillämpas av aktiebolag som kategoriseras som mindre företag enligt ÅRL 1:3 punkt 5 (K2 p. 1.1 första stycket). K3-regelverket ska tillämpas av de företag, med undantaget IFRS-företag, som tillämpar årsredovisningslagen när en finansiell rapport upprättas.

2.1.2. K3

K3 är ett principbaserat regelverk (FAR 2016, s. 1220). Det ger en större valmöjlighet i hur ett företags redovisning ska se ut (Konsulten, 2016). I K3 finns en samlad normgivning av vad som ska tillämpas vid upprättandet av en årsredovisning och koncernredovisning. Den har dessutom tagits fram inom ramen för ÅRL samt har en stor utgångspunkt i och följer kapitelindelningen för IFRS for SMEs (FAR 2016, sid 1220) även om det har gjorts en del förenklingar och anpassningar till den svenska lagstiftningen (Konsulten 2012a). Utöver detta är K3 framtaget ur ett användarperspektiv (Konsulten, 2016).

2.1.3. K2

Till skillnad mot K3 är K2 ett regelbaserat regelverk och är förenat med försiktighet, enkelhet och tydlighet (Konsulten, 2016). Utgångspunkten är att det ska vara ett heltäckande regelverk med tillgång och rådgivning till allt som behövs för att upprätta en årsredovisning (KPMG, 2014). Vid tillämpning av K2 skall det tillämpas i sin helhet. Skulle de uppstå en

årsredovisningsfråga som inte är reglerad i det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag skall i första hand BFN:s vägledning följas och därefter ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper, samt det allmänna rådets grundläggande principer (FAR, s. 801).

2.2. SKILLNADER MELLAN K2 OCH K3

Ovan har det beskrivits om de olika K-regelverken K2 och K3. Nedan presenteras istället mer konkret vad skillnaderna är mellan de olika regelverken.

2.2.1. GENERELLA SKILLNADER

K3 är, som nämnts, principbaserat och K2 är regelbaserat (Konsulten, 2012b). I K3 finns det därför en högre grad av flexibilitet och utrymme för bedömningar, vilket i sin tur kan ge ett mer tydligt resultat och exakt redovisning. K2 istället fungerar mer som ett uppslagsverk med gränsvärden som gör det lättare att tillämpa (TARGET, 2012). K3 är dessutom skrivet ur ett användarperspektiv medan K2 är skrivet ur ett upprättarperspektiv. Vad som menas detta är helt enkelt att då en årsredovisning upprättas i enlighet med K3 måste användaren hela tiden beaktas av upprättaren. Informationen skall vara relevant och tillförlitlig för att användaren ska kunna använda årsredovisningen för att underlätta ett ekonomiskt beslutsfattande. K2 har istället fokus på att underlätta för upprättaren att skapa en årsredovisning, vilket istället medför att bokslutet inte alltid ger ett lika bra beslutsfattareunderlag. I K3 krävs även bedömningar av beskattningar som varierar på fall till fall, medan K2 har tydliga och exakta skrivna regler för t.ex. väsentlighet och beloppsgränser (srfredovisning.se).

I K3 kan ÅRL tillämpas fullt ut och redovisningen blir teoretiskt korrekt, medan K2 istället innehåller förenklingsregler och användandet av ÅRL är istället begränsat (srfredovisning.se). Vad gäller tilläggsupplysningarna är det stor skillnad mellan K2 och K3. Företag som tillämpar K2 samt mindre företag som använder K3 har inga andra krav på tilläggsupplysningar än vad som kan utläsas av kapitel 5 i ÅRL. I K3 finns dessutom ytterligare ett antal tilläggsupplysningskrav, utöver de som återfinns i ÅRL:s 5:e kapitel (srfredovisning.se). I K3 gäller även att informationen som lämnas skall vara begriplig, tillförlitlig och relevant (K3, p. 2.8).

2.2.2. NÅGRA SPECIFIKA SKILLNADER

Materiella Anläggningstillgångar

Komponentavskrivning

I K2 sker ingen komponentavskrivning (Konsulten, 2012c) då punkt 10.1 i K2 säger att de delar av en enhet som tillsammans utgör en anläggningstillgång och som är nödvändiga för att för att enheten ska kunna fungera anses vara en anläggningstillgång. I K3 säger istället punkt 17.11 att man skall skilja på komponenternas anskaffningsvärde i en materiell anläggningstillgång om de olika komponenternas förbrukning anses ha en väsentlig skillnad, och därav ska avskrivning göras med individuell beräkning av de olika komponenternas olika nyttjandeperiod enligt punkt 17.12.

Uppskrivning

Enligt K2 punkt 10.37 är det inte tillåtet att skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnader och mark trots att ÅRL 4:6 ger vissa möjligheter till att göra så. Fortsättningsvis får dessa två endast skrivas upp till taxeringsvärdet som högst enligt K2 punkt 10.38. K3, som istället ska tillämpa ÅRL, får istället använda de möjligheter som ÅRL 4:6 ger i att skriva upp till det högsta av det bokförda och det marknadsmässiga värdet.

Tilläggsupplysningar

Marknadsvärde byggnader

Vid marknadsmässig värdering av byggnader, det vill säga när en uppskrivning till marknadsmässigt värde har gjorts, skall det lämnas en upplysning i en not om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt (ÅRL 4:6). Dessutom skall det lämnas upplysningar om varje post som tas upp som en anläggningstillgång i balansräkningen (ÅRL 5:3).

Revisorsarvode

Enligt ÅRL 5:21 ska de aktiebolag och handelsbolag som klassificeras som större lämna upplysning om hur mycket ersättning som utgått till företagets samtliga revisorer. Det ska även framgå hur mycket av ersättningen som gått till revisionsuppdraget, revisionsverksamheten utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning samt övriga tjänster. Detta gäller samtliga revisorer som varit aktiva för företaget under räkenskapsåret, även om det bytts ut (K3 p 8.6).

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

I K3:s 18:e kapitel, i enlighet med ÅRL 4:2, behandlas hur ett företag kan aktivera vissa typer av kostnader för internt egenupparbetade tillgångar. Denna möjlighet är istället begränsad i K2 där kostnader för forskning och utveckling ska kostnadsföras samma period de uppkommer (K2 p. 10.3), vilket är ännu en följd av den försiktighet som speglas i hela K2 (Tidningen Konsulten, 2012c).

Uppskjuten skatt

I K2 får uppskjuten skatt inte redovisas, medan det i K3 istället är ett krav. Detta gäller både för fordringar och skulder i båda regelverken (Tidningen Konsulten, 2012c).

Intäktsredovisning

Uppdrag på löpande räkning

Inom detta område kan det i K2 redovisas på två olika sätt, medan det i K3 endast kan redovisas på ett sätt. I K2 är huvudregeln att detta ska redovisas i takt med att arbete utförs eller material levereras eller förbrukas (K2 p. 6.12). Enligt alternativregeln kan istället intäkter redovisas i takt med att företaget fakturerar för det utförda arbetet samt för levererat eller förbrukat material (K2 p. 6.13). I K3 ska däremot uppdrag på löpande räkning alltid redovisas enligt huvudregeln (K3 p. 23.17). Det har däremot visat sig att det går att redovisa enligt huvudregeln samtidigt som alternativregeln kan tillämpas vid beskattningen (Tidningen Konsulten, 2012c).

Kostnadsredovisning

Enligt ÅRL 2:4 punkt 4 ska de kostnader som tillhör ett visst räkenskapsår tas med oavsett när betalningen sker, vilket ska följas i K3 men som i K2 har undantag. Avvikelse från periodiseringsprincipen finns i K2 punkt 2.4 som säger att belopp som understiger 5.000 kronor inte behöver periodiseras, och i förenklingsregeln K2 punkt 7.9 som säger att om företaget varje räkenskapsår har samma återkommande utgift, undantaget personalutgifter, kan kostnaden hänföras till det räkenskapsår som fakturan kommer eller som betalning görs.

2.3. INFÖR ÅRSSKIFTET 2012/2013

Under året 2012 hade tidningen Balans ett reportage om K3 inför 2013 och hur införandet av K2 hade bemötts. I artikeln "K2 - ett förtalat och underskattat regelverk" beskrivs att sedan införandet av K2 så hade det kritiserats för att vara ett för fyrkantigt regelverk som inte visade en rättvisande bild. I artikeln lyfts vissa väsentliga punkter gällande K2-regelverket som ifrågasätter den mer principbaserade redovisningen. Den ifrågasätter också uteblivande av väsentlighet i till exempel vissa beloppsgränser, exempelvis det belopp gällande valfri periodisering på 5.000 kronor. I K2 behöver belopp under 5.000 kronor ej periodiseras, vilket kan få en stor betydelse i förhållande till företagets verksamhet och omsättning. De skriver också att i och med att K2 beskriver hur redovisningen av flertalet poster ska ske så finns det inga alternativa redovisningssätt (BALANS, 2012a).

Inför bokslutet konstaterades även att 96-97 procent av alla svenska företag låg inom de gränsvärden för att själva kunna välja K2 eller K3. Tanken var att företagen skulle kunna välja regelverk för att kunna använda de som passar dem bäst. Problemet låg dock i att de bolag som kvalificerade sig som K2-bolag oftast använde en redovisningskonsult, vilken i praktiken skulle bli den som avgjorde vilket regelverk som skulle ha valts (BALANS, 2012b).

I samma artikel berättas det också att en väldigt viktig fördel med K3 istället är att det är ett samlingsverk som underlättar då användaren slipper söka i andra normer efter vägledning (BALANS, 2012a), vilket redovisningsexperten Göran Abrahamsson på Ernst & Young sa följande om:

"Det fina med K3 är att vi äntligen får ett komplett huvudregelverk" (BALANS, 2012b).

2.3.1. UPPFÖLJNING AV K-REGELVERKEN

I februari 2016 hölls K-dagen där det diskuterades kring vilka effekter K-regelverken har haft på företagen samt andra fördelar, nackdelar, utmaningar och dylikt som uppstått i samband med dem. Det beskrivs att K-regelverken har underlättat trots det faktum många företagare knappt har någon egentlig kännedom om dessa. Själva meningen med K-regelverken var att få ett sammanhållande regelverk, vilket tidigare ej funnits. (Tidningen Konsulten, 2016)

Det ifrågasattes även om många företag har valt att redovisa enligt K2-regelverket endast på grund av att det kom först när egentligen K3 skulle ha varit ett bättre val. En redovisningsexpert talar också om att trots att K2-regelverket är skrivet för företagen så är det

oftast en redovisningskonsult som hjälper företagen trots den fokus som har varit på användarvänligheten för företagen. (Tidningen Konsulten, 2016)

2.4. IFRS PÅVERKAN PÅ REDOVISNINGEN

Sedan EU 2005 införde krav på att samtliga noterade, europeiska företag skall använda sig av IFRS som redovisningsregelverk har den europeiska redovisningen förändrats markant. Både praktiker och akademiker har lagt mycket tid på att diskutera effekterna av detta krav. En av effekterna är att revisorns roll blir annorlunda hos företag som använder sig av IFRS, jämfört med företag som använder sig av nationella redovisningsregler.

Ett flertal studier har diskuterat huruvida redovisningskvaliteten har förbättrats i och med övergång till IFRS. Barth et al (2008) studerade företag från 21 länder och kom fram till att företag som frivilligt gått över till IFRS generellt sett har bland annat mindre inslag av earnings management och mer rättvisande skuldredovisning än liknande företag som använder sig av lokala redovisningsregler. Liknande undersökte Chen et al. (2010) företag från 15 EU-länder som i och med EU-förordningen varit tvingade till att övergå till IFRS och fann även de minskade inslag av earnings management samt en högre periodiseringskvalitet. Dock har olika studier kring redovisningskvalitet följt av ett obligatoriskt eller frivilligt införande av IFRS nationellt visat på både positiva och negativa effekter.

Att byta regelverk är inte helt smärtfritt i alla lägen. Kim et al. (2012) har i sin artikel undersökt påverkan som IFRS hade, med fokus på revisionskostnader, på företag som var tvungna att byta redovisningsregler i och med EU-förordningen från 2005. Utfallet var tvetydigt. Å ena sidan ledde en ökad komplexitet i revisionen till ökade kostnader för revisionen och andra sidan innebar en ökad redovisningskvalitet hos företagen, som författarna menar på att införandet av IFRS innebar, en minskad revisionskostnad. Med avstamp i denna forskning kan ett antagande göras att som svenskt företag skulle en övergång från K3 till IFRS vara relativt enkel och smärtfri kostnadsmissigt då likheterna är stora, medans skillnaderna är flera mellan IFRS och K2 skulle kosta mer för företaget.

2.5. REVISORNS RÅDGIVANDE ROLL

Revisorer arbetar ofta inte endast med revision av företag. Ofta, framförallt hos mindre och medelstora företag, efterfrågas någon typ av rådgivningstjänster. En studie av Kirby och King (1997) visar att revisorer utgör den externa rådgivningskälla som anlitas mest frekvent av mindre företag. Dessa ligger i både företagets och revisionsbyråernas intresse, då ett sådant upplägg innebär att revisionsbyråerna kan tjäna extra pengar på rådgivningstjänster som dessutom ökar insikten i företagen (Svanström, 2008). Dessutom kan delar av informationen som revisorn får tillgodo för rådgivningen användas i revisionen (Arruñada, 1999). Företaget får i sin tur ta del av revisionsbyråns breda kompetens inom det ekonomiska området (Svanström, 2008).

Extern rådgivning, i detta fall från revisorer, efterfrågas mer av mindre och medelstora företag, då dessa i många fall inte har samma möjligheter att upprätthålla ekonomisk kunskap internt i företaget (Johannisson & Lindmark, 1996). Rådgivningstjänster kan ge de kompetenser som behövs för att mindre företag skall kunna överleva. En begränsad eller

bristande ekonomisk kompetens hos företagsledare i mindre företag kan kompletteras med den kompetens som revisorer ofta innehar (Deakins et al., 2001). Bennet och Robson (1999) menar på att företagens användning av extern rådgivning ökar i takt med att företaget växer, till en viss gräns. Medelstora företag, de med 10 till 99 anställda tenderar att vara de största användarna av revisorers rådgivningstjänster (Bennet & Robson, 1999).

Kritiken mot att revisionsbyråerna utför rådgivning till sina revisionsklienter är främst att revisorns möjlighet att förhålla sig oberoende i revisionen kan hotas. Revisionens värde och validitet bygger på att granskningen sker på ett professionellt och oberoende sätt och att revisionsbyrån utför rådgivningstjänster till en klient som de även utför revision på kan anses innebära ett ökat hot mot oberoendet (Svanström, 2008). Revisorslagen säger även att en revisor skall utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet. Samma paragraf säger även att revisorsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet och objektivitet säkerställs (Revisorslag (2001:883), 20 §). Debatten kring den dubbla roll som revisorn alltså kan sägas ha som både granskare och rådgivare pågår över hela världen och har pågått under en tid. I samband med skandaler, som till exempel Enronskandalen, tenderar debatten även att intensifieras. Vissa forskare hävdar att rådgivningstjänster ökar revisionsbyråns ekonomiska beroende av en klient, vilket ger revisorn och revisionsbyrån incitament att agera på ett mot klienten gynnsamt sätt. (Svanström, 2008)

2.6. REGELBASERAT ELLER PRINCIPBASERAT REGELVERK

Ett av incitamenten till att använda sig av K2 eller K3 kan vara den bakomliggande naturen hos regelverken. K2-regelverket är regelbaserat medan K3, likt IFRS for SMEs som regelverket baseras på, är principbaserat. Diskussionen kring regelbaserade och principbaserade regelverk är väl omnämnd under andra omständigheter internationellt. Dessa är inte direkt hänförliga till K2 och K3 men kan ändå ge insikt i fundamentala skillnader i hur regelverken är uppbyggda.

Tydligast är diskussionen i USA där forskare under en tid studerat just skillnader mellan regelbaserade och principbaserade regelverk. Bakgrunden till debatten har sin grund i Enronskandalen och den efterkommande Sarbanes-Oxley Act (SOX) från 2002 och amerikanska SECs vilja att röra sig mer mot ett principbaserat sätt att redovisa (SEC, 2003).

Som bidrag till debatten har bland annat två artiklar skrivna av Jamal & Tan (2010) och Agoglia et al. (2011) tagit upp skillnader i redovisningskvalitet när man redovisar leasing i enlighet med befintlig amerikansk GAAP som är mer regelbaserad, i jämförelse med regler baserade på IFRS. För att göra detta gjordes empiriska studier med ett stort antal ekonomichefer och CFO:s. Det generella resultatet för båda studierna var att redovisare var mindre benägna att bokföra aggressivt vid ett mindre precist, principbaserat regelverk än vid mer strikta regler.

I artikeln skriven av Jamal & Tan (2010) tas även ett samband med revisorstyp upp. Ansatsen är att revisorns egen utgångspunkt; regelorienterad, principorienterad eller klientorienterad; har påverkan på redovisningskvaliteten samt graden av aggressivitet i redovisningen.

Artikelns utfall var att när det kommer till principbaserade standarder spelar revisorns utgångspunkt stor roll i ovan nämnda parametrar. En vid en principbaserad redovisningsstandard är en principorienterad revisor att föredra, medan vid regelbaserade standarder påverkar typen av revisor inte utfallet. Slutsatsen som författarna kom fram till ett skifte mot mer principbaserade standarder endast kommer att leda till en mer rättvisande bild och högre redovisningskvalitet om det sker ett korresponderande skifte i revisorernas tankesätt mot principorienterat. (Jamal & Tan, 2016)

3. METOD

I detta kapitel beskrivs tillvägagångssättet för hur syftet och forskningsfrågorna skall besvaras. Forskningens uppbyggnad och utformande beskrivs i detalj.

3.1. FORSKNINGSAKSATS

För att bedriva studien som skall kunna svara på forskningsfrågorna och uppfylla uppsatsens syfte har en kvalitativ forskningsstrategi valts. Eftersom att syftet och forskningsfrågorna fokuserar på subjektivitet till stor grad hade det varit svårt att dra några slutsatser från kvantitativ forskning. Istället har fokus legat på kvalitativa intervjuer för att få en djupare förståelse för problemet. I och med att studien är kvalitativ har förhållandet mellan teori och praktik betraktats med en induktiv syn.

Utgångspunkten för studien har varit av explanatorisk karaktär. Det märks främst på delsyftena som är utformade i “vad” och “hur”. Studien söker att inte bara beskriva samband utan att även förklara dessa samband för att i sin tur besvara syftet som är av “om”-karaktär.

3.2. LITTERATURINSAMLING

När det kommer till litteraturinsamling till denna uppsats har en blandning av akademisk litteratur och artiklar från facktidningar använts. Den akademiska litteraturen har hittats via Google Scholar och Göteborgs Universitetsbibliotek. Tidningsartiklarna har hittats antingen genom Google-sökningar eller genom sökningar på tidningarnas egna hemsidor. Typiska sökord har varit till exempel; “K2 K3”, “skillnader K2 K3”, “principle-based vs rule-based accounting”, “fördel/nackdel K2 K3” och “revisorns roll K3”.

3.3. DATAINSAMLING

Primärdata har samlats in via intervjuer. Intervjuerna har varit av semi-strukturerad karaktär där både intervjuare och respondent har haft mycket frihet kring intervjun, samtidigt som ett schema har följts för att ge ett sorts skelett för intervjuens utförande.

Intervjuerna har varit med revisorer på revisionsbolag i Göteborg. Respondenterna är anonyma för att respondenterna ska få en känsla av att kunna svara ärligt på åsiktsfrågor utan att behöva vara orolig för eventuella konsekvenser.

För intervjuerna användes en intervjuguide med ett antal övergripande punkter som skulle behandlas (Bilaga 1). Utöver detta ställdes följdfrågor beroende på respondenternas svar.

Frågorna är utformade och ställda på ett sådant sätt att respondenterna inte skall förstå att vi delvis undersöker de subjektiva preferenser som revisorer kan ha. Hade istället en direkt fråga ställts angående en revisors objektivitet fanns en risk att de hade svarat som en revisor "skall svara" och inte hur de egentliga preferenserna föreligger.

Intervjuerna spelades in och under tiden togs anteckningar med stödord för att få ett direkt intryck av vad som för tillfället kändes viktigt. Anteckningarna kompletterades med full transkribering av det inspelade materialet för att ge en rättvis, komplett bild av vad som sades under intervjuerna samt för att ge ett så bra analysunderlag som möjligt. Detta gjordes även för att ge underlag för en ordentlig dataanalys. Tillvägagångssättet som användes vid dataanalysen var att efter transkriberingen av intervjuerna delades frågorna och svaren upp i olika ämnen. Det är enligt denna indelning som det empiriska materialet sedan presenteras.

För att hitta respondenter kontaktades de större revisionsbolagen där en intervjuförfrågan skickades, antingen till studentambassadörer eller mellanchefer på kontoren i Göteborg. Urvalet blev ett så kallat bekvämlighetsurval, det vill säga att urvalet består av personer som för tillfället råkar finnas tillgängliga (Bryman & Bell, 2013, s. 204). Bekvämlighetsurvalet motiveras med att revisorer är väldigt upptagna och sällan har tid att medverka på intervjuer. När intervjuförfrågan skickades ut, sattes därför fokus på att försöka få någon som skulle ha tid för en utförlig intervju hellre än en ledande expert som inte skulle ha tid att svara på alla frågor. Prioriteringen försvaras av att som revisor förväntas man ha goda kunskaper inom området och antagandet gjordes inför intervjuerna att dessa kunskaper skulle räcka för att uppfylla uppsatsens syfte.

Trots svårigheten med att få tag på respondenter var utfallet väldigt tillfredsställande. Blandningen som kom av att ha respondenter av olika erfarenhetsgrad gav en bredd på empirin. Vi fick även olika synvinklar som gav oss möjligheten att dra djupare slutsatser, både från de oerfarna juniora revisorerna som var mer öppna, men även från de två auktoriserade revisorerna som hade bättre kunskap och var med då K2 och K3 blev obligatoriskt.

4. EMPIRI

Detta kapitel redovisar det empiriska data som insamlats genom kvalitativa intervjuer. Kapitlet startar med en kort presentation av respondenterna och därefter presenteras det insamlade materialet i delkapitel relaterade till forskningsfrågorna.

4.1. PRESENTATION AV RESPONDENTER

För insamling av empiriskt material har fyra respondenter intervjuats. Respondenterna är auktoriserade- respektive juniora revisorer på två större revisionsbyråer och har olika erfarenhetsgrad och befattning. Intervjuerna tog ungefär 30 minuter att genomföra vardera. Respondenterna och byråerna förblir anonyma. Nedan följer en kort presentation av de intervjuade respondenterna, med benämningen inom parentes som hänvisning senare i empiri- och analysdelen.

Respondent 1 (R1):	Junior revisor, ett års erfarenhet.
Respondent 2 (R2):	Junior revisor, två års erfarenhet.
Respondent 3 (R3):	Auktoriserad revisor. Gruppchef.
Respondent 4 (R4):	Auktoriserad revisor.

4.2. VALET MELLAN K2 OCH K3

När företag väljer vilket regelverk de vill följa finns det en del saker man bör tänka på, både för att företaget ska redovisa på bästa möjliga sätt och enligt god redovisningssed. Respondent 2 nämner att det är väldigt få människor som faktiskt vet vad K-regelverken är och innebär. Detta på grund av att regelverken är relativt nya och de arbetar med regelverken väldigt sällan, max en gång om året (R2). Det är få som tänker på valet mellan regelverken innan revisorerna tar upp frågan. Respondent 1 berättar att kundens kunskap kring regelverken beror lite på vilka sorters kunder man jobbar mot. Respondent 1 jobbar mest mot entreprenörer som kanske inte alltid har den bakomliggande ekonomiska kunskapen.

“Våra kunder är entreprenörer, vill driva sina företag och kanske sätter, kanske inte ekonomin i andra hand, men att man fokuserar mer på sin affärsidé än man fokuserar på sitt regelverk och att det skall bli rättvisande, tror jag.” - Respondent 1

Det verkar inte finnas någon direkt eller indirekt gräns kring när man som företag väljer att valfritt redovisa enligt K3, utan valet att redovisa enligt K3 beror snarare på vad man som företag vill redovisa (R2). Mer om detta under paragraf 4.2.3..

Respondent 3 berättar att valet primärt var vid bokslutet 2014-12-31, det vill säga vid införandet av K3. Inför detta var det mycket samtal och frågor från kunder gällande de båda regelverken och om hur de skulle påverka dem. Både Respondent 3 och Respondent 4 menar på att det var väldigt mycket frågor och samtal just inför detta bokslut. Sedan förtydligar dessutom Respondent 3 att hen till vardags inte upplever att frågan kommer på tal ofta, utan snarare väldigt sällan. Hen menar istället på att de få gånger det händer så är det oftast när ett nytt bolag ska bildas. Är det däremot ett bolag som bildas inom en koncern så är det vanligaste att det nya bolagets redovisning anpassas till koncernens (R3).

Respondent 3 berättar dock att om hen fick frågan “vilket regelverk ska vi följa?”, förutsatt att bolaget inte var tvunget att följa K2 eller K3, så var det framför allt hos fastighetsbolag och hos företag med mycket egenupparbetade immateriella tillgångar som valet blev avgörande då K2 inte tillåter att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar. Sen däremot var det en del fastighetskoncerner som ändå valde att redovisa enligt K2 för att slippa allt arbete med komponentavskrivning. Fördelen med K2 för dessa var också att de i sin årsredovisning i så fall inte behövde redovisa marknadsvärdet på sina fastigheter, vilket kan vara ganska känslig information. (R3)

4.2.1. INFÖR BOKSLUTSÅRET 2014

Vid intervjun frågades Respondent 3 och Respondent 4 i vilken mån de förbereddes för bokslutet 2014. Respondent 4 svarar att det var mycket internutbildningar inför detta.

Respondent 3 fortsätter och berättar att det var framför allt under den hösten utbildningarna hölls, men att det hade kunnats göra smidigare och bättre genom att vara mer tydlig för kunderna för vad som komma skulle.

“Vi gick ju [...] internutbildningar, men jag tror såhär när man kan se det här i backspeglarna så tror jag att man hade kunnat göra det här oerhört mycket mer smidigt. Jag tror att hade vi bjudit in våra kunder tydligare till någon typ av utbildningsdag innan så, tror jag, och vi hade varit bättre uppsjunga på det internt, så tror jag att processen kanske hade gått lite smidigare.” - Respondent 3

Respondent 4 berättar även att det var, som sagt, mycket utbildningar inför detta, men det fördes en hel del diskussioner inför övergången. Respondent 3 förklarar även att det var svårt i och med att det var nytt. Det fanns inget referensår eller några tidigare exempel att utgå ifrån, utan allt skulle göras första gången. Enligt Respondent 3 var inte utmaningen, för revisorerna, den nya redovisningen utan snarare presentationen. Det var den som tog mycket tid. Vad gäller redovisningen så landade istället väldigt mycket frågor hos deras redovisningsspecialister, som, enligt Respondent 4, hade mer jobb med detta.

“Så kan jag nog tänka mig att våra redovisningsspecialister nog hade ett svettigt år, kan man säga.” - Respondent 4

4.2.2. HUR SER DET UT IDAG?

Det händer att företag i dagsläget står och väljer mellan regelverken, men det sker väldigt sällan. Ofta när man har valt regelverk så behåller man det. Det händer sällan att man byter regelverk, framförallt byter man mer eller mindre aldrig ner från K3 till K2. (R2)

Som nämnts ovan så konstaterar Respondent 2 att det är väldigt sällan som företag står inför ett byte från K2 till K3, eller tvärtom, utan oftast väljer bolagen ett regelverk och sen fortsätter de med detta. Ibland kan det vara tal om byte men då är det hos de bolag som, enligt framtida prognoser, inom kort kommer vara tvungna att gå över till K3. Då väljer de att byta innan detta för att när de sedan är tvungna att använda K3-regelverket så är övergången redan klar och bolagen är mer vana vid detta regelverk (R3). Dessutom fortsätter Respondent 3 med att det generellt sett är billigare att göra revision enligt K2, vilket även underlättar för ekonomipersonalen. Så har man inte särskilda incitament eller vill göra något som du inte får göra enligt K2 så är det mer kostnadsbesparande att tillämpa (R3).

4.2.3. REDOVISNINGSMÄSSIGA FAKTORER SOM KAN PÅVERKA VALET

Det finns vissa redovisningsprinciper som inte är tillämpliga i K2. En av de vanligaste är redovisning av egenupparbetade immateriella tillgångar, som enligt Respondent 2 är den överlägset vanligaste anledningen för företag att välja K3 istället för K2. Det är ganska många bolag som utvecklar sina egna produkter och om de redovisar enligt K2 får de inte lov att aktivera dessa tillgångar, utan måste kostnadsföra dem (R2).

Det finns även företag som använder, eller vill använda sig av, finansiell leasing. Även här är K3 det enda alternativet, då K2 endast tillåter operationell leasing. Finansiell leasing är enligt Respondent 2 opraktiskt, men kan rädda ett dåligt resultat.

“Det är opraktiskt, men det finns kunder som tillämpar det på grund av att på kort sikt få ett bättre resultat. Men då sitter de där med fruktansvärt jobbig redovisning för alltid.”

- Respondent 2

Andra exempel på varför företag skulle vilja välja K3 är bland annat uppskrivning samt uppskjuten skatt.

“Du gör dåligt resultat, du vill rädda ditt egna kapital, då kan man gå över till K3 och redovisa uppskjuten skatt och därmed rädda sig från kontrollbalanssituation.”

- Respondent 2

Utöver dessa, som är de vanligaste anledningarna enligt Respondent 2, så är även funktionsindeldad resultaträkning, trots att den inte används särskilt mycket, också en anledning att redovisa enligt K3. Det kan också vara att ett företag har en speciell verksamhet som man vill redovisa på något speciellt sätt. I K2 är det de angivna rubrikerna som är det som gäller, medan K3 är mer flexibel. (R2)

Rent redovisningsmässigt så har de största redovisningsmässiga faktorerna som påverkat valet, som tidigare nämnts, framför allt handlat om komponentavskrivningar på fastigheter, uppskrivning och bolag med mycket immateriella tillgångar, enligt Respondent 3. Vilket Respondent 4 också instämmer in i. Vad gäller den sistnämnda faktorn så är det för de bolag som har mycket egenupparbetade immateriella tillgångar som har möjligheten att aktivera dessa i K3, men då inte i K2. Respondent 3 fortsätter med att säga att för vissa företag fanns inget val annat än att välja K3 i och med att vissa redovisningsmöjligheter gällande det ovan nämnda är uteslutna i K2.

4.2.3.1. EXTERNA FAKTORERS PÅVERKAN

När det kommer till externa intressenters påverkan på valet mellan K2 och K3 märker Respondent 2 inte av någon särskild påverkan. Främst är det beroende av att företag som är i valet mellan K2 och K3 är så pass små att intressenter som finns inte är särskilt intresserade av årsredovisningen.

“Externa intressenter är ofta väldigt lite intresserade av och är ofta väldigt dåliga på att läsa årsredovisningar. De är mest intresserade av vad det står på sista raden.” - Respondent 2

Intressenter för mindre, ägarledda bolag är främst banker och kreditgivare och de är inte särskilt intresserade av regelverken i sig då de inte kan eller bör förväntas kunna regelverken. Det skulle dock kunna komma en indirekt press från intressenterna i och med att man skall kunna redovisa ett starkt eget kapital och därmed möjligtvis känner större press att redovisa enligt K3-principer som till exempel finansiell leasing eller uppskjuten skatt. (R2)

Respondent 3 och Respondent 4 anser inte att externa faktorer påverkar särskilt mycket. Inte heller har status någon direkt påverkan då skillnaden mellan K2 och K3 är så avgörande, utan det är istället mellan K3 och IFRS som är den stora statusskillnaden. Respondent 3 förklarar också att det är väldigt få som faktiskt läser en K2-årsredovisning. Det är mer eller mindre endast revisorn, bolaget och banken som har någon form av intresse av den.

Respondent 3 förklarar att det ser bättre ut att ha en K3-årsredovisning för att du visar mer information, men hen berättar även att hen har en kund som aktivt valt K2 för att undvika att visa viss information som kan vara känsligt eller konkurrenspåverkande. Hen tar även upp ett annat exempel vad gäller förvaltningsfastigheter; enligt K3 ska bolagen upplysa om marknadsvärdet på dessa. Vissa tycker är känslig information, och som därför kan påverka deras val av regelverk.

4.3. REVISORNS PERSPEKTIV

4.3.1. FÖRÄNDRINGAR I REVISORNS ARBETSUPPGIFTER

Den stora förändringen kom i och med införandet av K2. Eftersom att K3 bygger på de gamla, existerande principerna är det snarare förenklingsregelverket K2 som har inneburit de största skillnaderna eftersom att det tar avsteg från många av principerna. Även om regelverket i sig är enklare finns det många revisorer som tycker att det blir svårare eftersom att det inte följer de principer som alltid har funnits där. (R2)

Enligt Respondent 4 skiljer sig inte revisorns roll i vad de gör eller hur de granskar mellan de olika regelverken då de ändå följer ISA. Både Respondent 3 och Respondent 4 menar på att de framför allt är mer att hålla koll på hos K3-bolag. Respondent 3 förtydligar att det är mycket mer information hos ett K3-bolag och därför är granskningen av dess årsredovisning oerhört mycket mer krävande. Hos ett K2-bolag menar Respondent 3 på att det ibland kan ta en halvtimme att gå igenom årsredovisningen och konstatera att allting är okej då det inte är så mycket som måste vara med. Vid frågan om eventuellt relation till kunden blir annorlunda i revisorsrollen hos ett K3- eller K2-bolag så menar Respondent 4 på att det generellt sett blir fler frågor.

4.3.1.1. SKILLNADER MELLAN REGELVERKEN

Det som skiljer sig mest är att årsredovisningar i K3 kräver mycket mer granskning än hos de i K2. Respondent 2 anser att det blir en mycket mer noggrann granskning eftersom K3 följer Årsredovisningslagen helt och hållet, till skillnad från K2.

K2 är ett väldigt mycket enklare regelverk att granska (R1). Det märks främst på ett av de undersökta bolagen där en ny "checklista" tagits fram för hur man skall granska en årsredovisning. Respondenterna från bolaget berättar att checklistorna skall följas hela vägen och i dessa checklistor kan skillnaden i arbetsbördan mellan de två regelverken belysas. Checklistan för K3-granskningar är cirka 35 sidor lång medan checklistan för K2 är en halv A4-sida.

“Ja, medan K2-checklistan är en halv A4: “Har du granskat årsredovisningen? -Ja!”.”

- Respondent 2

K2 är ett smalare regelverk med få eller inga valmöjligheter. K2 tvingar inte heller fram rättvisande bild, vilket en årsredovisning skall ge. Många som jobbat längre har därför svårt att acceptera eller “köpa” K2:s utformning. (R2)

Respondent 3 berättar att arbetet med en årsredovisning i K3 är markant större än i K2:

“...kravet på årsredovisningen är ju oerhört mycket större i K3 kontra K2. Asså det är ju mycket mer information du måste få fram.” - Respondent 3

Hen fortsätter också att berätta om att det i K2 är väldigt lite som behövs presenteras:

“Om du bläddrar i en årsredovisning för K2, det är ju inte så mycket. Man behöver inte ha med så mycket information. I notpaketet exempelvis, du behöver ju knappt ha någonting. Du behöver inte ha så mycket i förvaltningsberättelsen heller.” - Respondent 3

Respondent 3 fortsätter också att förklara att en K2-årsredovisning inte är fullt så tidskrävande att gå igenom, vilket skiljer sig markant från vad som krävs för att genomföra en revision på en K3-årsredovisning:

“Så det är klart att vår granskning av en årsredovisning är oerhört mycket mer krävande i en K3 jämfört med K2. En K2 kan ju ta, asså om man ska gå igenom den, det kan ju ibland ta en halvtimme att se att det är okej för att det är inte så mycket som behöver vara med.” - Respondent 3

4.3.2. REVISORNS RÅDGIVANDE ROLL

Rådgivningen som ges av revisorn är anpassad till det regelverk som företagen använder sig av. Att ge råd till ett företag att byta regelverk händer nästan aldrig enligt Respondent 1 som själv aldrig har varit med om det. Respondent 2 har varit med om att man gett kunden råd att byta regelverk, men det hade att göra med hur kunden bokförde sina tillgångar. Det fungerade inte att göra så enligt K2, som kunden använde, så de fick rådet att byta till K3 om de ville redovisa sina tillgångar på det sättet de i praktiken bokförde dem - vilket de också gjorde (R2). Rådgivningen var i detta fall alltså baserat på den fakta som fanns och inte på subjektiv bedömning.

Respondent 4 säger att hen inte ser någon skillnad i vad revisorn gör eller hur revisorn granskar mellan regelverken då de följer ISA. Respondent 3 instämmer och berättar att det eventuellt kan bli fler frågor och att frågorna kan bli mer komplexa bara.

4.3.3. INTERNA PREFERENSER

Det finns tecken på att mindre bolag ibland kan vara att föredra. Respondent 1 nämner att just utifrån byråns perspektiv kan det vara fördelaktigt med K2-bolag, eller framförallt bolag som

inte uppfyller kraven för att kallas större bolag, eftersom att man som byrå kan bli anlitad både för revision och för annan ekonomiservice som till exempel löpande bokföring.

De interna preferenserna skiljer sig åt av olika anledningar. Respondent 1 föredrar K3 då det är lite mer jobb med dessa granskningar i jämförelse med i K2. Respondent 2 fortsätter med att de äldre, mer erfarna medarbetarna föredrar K3 för att det är mer principbaserat och trots att K3 är nytt är det ingen större skillnad mot tidigare.

“Jag tror de flesta, framförallt de äldre, gillar K3 mer just för att det är så det “ska vara”.”
- Respondent 2

Respondent 2 föredrar själv K2-företag, med motiveringen att det är mer spännande eftersom att den inte följer årsredovisningslagen i alla vägar.

“Jag tycker K2 är roligare för det utmanar etablissemangen mer.” - Respondent 2

K2 kan även ses som mer fördelaktigt ur byråns synpunkt då det är färre saker som kan gå fel och som byrån kan missa (R1). K2 är alltså säkrare. Som nyanställd är det sällan man slängs direkt in i en granskning av K3-redovisning, vilket kan förstås, eftersom att redovisningen i K3 är mer komplicerad. Respondent 1 fortsätter med att när hen började jobba fick hon först bara K2-uppdrag och tror att det var av, ur företagets synpunkt, strategiska skäl. Detta var även respondenten glad över då hen inte vill släppa ifrån sig en redovisning med risken att den kan ha blivit fel, samtidigt som ingen vill ge en komplicerad årsredovisning till en helt färsk medarbetare (R1).

Respondent 3 förklarar att preferenser mellan de olika regelverken generellt sett inte finns. Istället kan det finnas en preferens på storlek på bolag och bransch. Vid K2-bolag är det inte heller helt ovanligt att ett besök på en kunds kontor inte är nödvändigt. Kunden kan, mer eller mindre, skicka årsredovisningen till deras kontor och revisorn kan granska och skriva under nästan direkt. Det är därför inte nödvändigt att åka ut till kund. Därför är det vanligt att kollegorna aktivt väljer större bolag för att få göra kundbesök då yrket är så pass socialt som det är. (R3)

“Och det är klart att det är väl ganska få här som aktivt väljer att man vill jobba med bara “inne-uppdrag”. Asså, yrket är ju så pass socialt att de flesta vill ju jobba med bolag där man är ute hos kunden och möter en kund. Så att spontant nej, men det är klart att det finns ju... vi har ju ingen här som bara sitter och jobbar bara med K2-bolag.”
- Respondent 3

Respondent 3 och Respondent 4 förklarar även att det kan finnas en större skillnad på preferens vad gäller K3 och IFRS. Sedan fortsätter Respondent 3 med att förklara att de på företaget jämför mellan PIE (Public Interest Entities) och SME (Small and Medium-sized Entities), och att de kan finnas en preferens där istället.

Och vi har ju ingen K2-expert [...]. Utan då är man ju SME-revisor, asså i det facket.”

5. ANALYS OCH DISKUSSION

I detta kapitel diskuteras och analyseras det presenterade empiriska materialet från föregående kapitel med hjälp av den teoretiska referensramen. Delkapitlena följer samma övergripande indelning som den för empirin.

5.1. VARFÖR FÖRETAG VÄLJER ETT VISST REGELVERK

Att vara ett litet eller medelstort företag innebär att man får använda sig av förenklingsregelverket K2, vilket leder till att man sparar både tid och pengar när det kommer till framtagandet av årsredovisningen (R3). Utöver detta är kravet på information som skall finnas med betydligt mindre än det hos K3, där man mer eller mindre behöver visa allt. Att undanhålla information kan därför vara ett stort incitament till att vidhålla vid K2-regelverket (R3). Information som inte är känslig på grund av dess legala eller illegala karaktär, utan istället för att det kan vara känslig ur ett rent, för revisorernas kunder konkurrensperspektiv.

Under intervjuerna framgick att företagen (inte revisionsbolagen) delvis inte alltid har koll på skillnaderna på regelverken men också att när ett val av regelverk har gjorts läggs det, generellt sett, inte ner mer tid på att analysera om det byte bör göras. Istället så sa respondenterna att ett regelverk väljs och sedan läggs inte mer energi på det. I det fallet finns det möjlighet för en revisor eller junior revisor att "styra" ett företag åt ena eller andra hållet utan att sedan behöva följa upp med att under årens gång ständigt fortsätta övertyga företag att stanna kvar i det regelverket. Framför allt med tanke på att Respondent 2 konstaterade att många företag inte har koll på vad som skiljer de båda regelverken åt. Däremot var det mest förekommande att nystartade bolag inom en koncern valde att följa koncernens regelverk, vilket gör en revisors rekommendationer eller råd mer eller mindre icke påverkbara.

5.1.1. REDOVISNINGSMÄSSIGA FAKTORER

Utifrån det insamlade empiriska materialet har vi identifierat ett antal redovisningsmässiga anledningar för företag att använda sig av det ena av de två regelverken.

Aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar

För företag vars verksamhet bygger på egenupparbetade immateriella tillgångar är aktiveringsmetoden en stor anledning till att använda sig av K3-regelverket (R2). Det är också en av de vanligaste anledningarna för små och medelstora företag att tillämpa K3 istället för K2 (R3).

Kortsiktig förbättring av resultat

Med kortsiktig förbättring av resultat menar vi främst de faktorer som framkom under intervjun med Respondent 2. Att kunna på kort sikt förbättra sitt resultat vid förlustår kan vara en anledning för K2-företag att byta regelverk och tillämpa till exempel finansiell leasing, skriva upp sina tillgångar eller börja redovisa uppskjuten skatt. Dessa lösningar kan rädda upp ett negativt resultat och kan rädda ett företag från kontrollbalans (R2).

Dock finns det problem med sådan resultatförbättring. Förbättringarna som tas upp i ovanstående stycke är, som uttryckt, kortsiktiga förbättringar. Som även framkommit i intervjun med Respondent 2 är till exempel finansiell leasing opraktiskt. Man blir fast vid valet och måste fortsätta använda sig av finansiell leasing även när resultatet är positivt eftersom att man inte får byta klassificeringen av ett leasingavtal under leasingperioden, och man blir på så vis "fast" med en svårare typ av redovisning (R2). Detta kan i sin tur leda till att kostnaderna i samband med framtagandet av finansiella rapporter blir högre till följd av den arbetstid som krävs.

Då företagen som har möjlighet att välja mellan K2 och K3 klassificeras som mindre bolag är det möjligt att kunskapen om hur redovisningen skall gå till inte finns inom företaget, vilket innebär att extern redovisningshjälp behövs. Skulle detta vara fallet skulle det kunna spekuleras i att då kostnaden för redovisningen av finansiell leasing ökar ytterligare i de fall faktureringen för redovisningshjälp är av löpande form.

Komponentavskrivning

Komponentavskrivning var en av de anledningarna som togs upp i empirin som en anledning för företag att inte redovisa enligt K3. Framförallt då för fastighetsföretag där komponentavskrivning skulle innebära väldigt mycket extraarbete (R3). Om man redovisar enligt K2 får man istället "klumpa ihop" de komponenter som utgör en anläggningstillgång och då redovisa komponenterna som endast en enhet (K2 p. 10.1). I detta specifika fall skulle endast just att inte behöva tillämpa komponentavskrivningar vara tillräcklig anledning för ett företag att använda sig av K2-regelverket, trots andra eventuella nackdelar regelverket skulle innebära för företaget i fråga. Framförallt gällande den del som Respondent 3 och 4 berör vad gäller fastighet. Inte helt svårt att tänka sig då en fastighet generellt sett består av väldigt många, i juridisk mening, komponenter, vilket då kompliceras ytterligare ju fler fastigheter bolaget äger.

Information i årsredovisningen

Eftersom att K2 är ett förenklingsregelverk behövs inte lika mycket information lämnas i årsredovisningen. Ett sådant exempel som tas upp är att marknadsvärdet på näringsfastigheter inte behöver redovisas enligt K2. Detta skulle vara till stor fördel för de fastighetsbolag som kan använda sig av K2, då marknadsvärdet på fastigheter kan vara känslig information som potentiellt skulle kunna skada företaget om det kom ut (R3).

5.1.2. EXTERNA FAKTORER

Framtida tillväxt

En anledning för företag att välja att byta från K2 till K3 i dagsläget är att deras prognoser visar på sådan framtida tillväxt att företaget inom kort kommer vara tvingade till att redovisa enligt K3 (R3). **Beroende på företagets storlek och bransch kan det vara så att företag då väljer att göra övergången tidigt för att vänja sig vid redovisningsreglerna innan det blir tvingat på dem.**

Skulle fallet vara så att ett företag väljer att bli börsnoterade kommer företaget vara tvunget att byta regelverk till IFRS, i enlighet med EU-förordningen från 2005. Kim et al. (2012) tar upp IFRS påverkan med fokus på revisionskostnad i och med att företag bytte regelverk. Då K3 utgår ifrån IFRS för SMEs, i både innehåll och uppdelning, skulle ett byte från K3 till IFRS kosta mindre i form av revisionskostnader, då skillnaden i komplexitet inte blir särskilt stor på grund av likheterna mellan regelverken. Å andra sidan skulle en övergång från K2 till IFRS bli mer smärtsam på grund av skillnaderna i komplexitet. Denna kostnad skulle dock minska i takt med att företaget använder IFRS då kvaliteten på redovisningen ökar (Kim et al., 2012).

Intressentperspektiv

Att intressenter skulle ha någon som helst påverkan på valet mellan K2 och K3 är inte någonting som framkommer utifrån det insamlade empiriska materialet. Detta då främst för att företag av den storleken inte har särskilt många intressenter och framförallt inte intressenter som skulle påverkas av vilket redovisningsregelverk företaget använde. Respondent 2 nämner att intressenterna är mest intresserade av vad som står på sista raden, alltså främst resultatet och då blir vägen dit inte lika intressant.

Status

Utifrån det empiriska materialet framkommer det inte att det skulle finnas något trendigt eller någon status i att redovisa enligt det ena eller det andra regelverket. Just statusmässigt verkar det skillnaden ligga i att redovisa enligt K3 eller IFRS, där det senare är mer trendigt (R3 och R4). Det framkommer dock att det kan se bättre ut att använda sig av K3-redovisning då den visar mer information. Detta beror dock främst på om företagen i fråga faktiskt vill dela med sig av informationen eller inte, vilket gör det till en redovisningsmässig faktor och inte en extern faktor.

5.1.3. DISKUSSION

Det finns alltså flera olika anledningar till varför man som företag skulle vilja använda sig av det ena eller det andra regelverket. Till exempel i det fallet som beskrivs i tidigare delkapitel där fastighetsbolag generellt sett använder sig av K2-regelverket för att slippa tillämpa komponentavskrivningar. Det skulle kunna finnas andra problem för företaget i fråga som kommer med användning av K2, men att inte behöva använda sig av komponentavskrivningar tycks i detta fall väga upp för detta.

I ett annat fall skulle kravet på komponentavskrivning blekna i ett företag med mycket egenupparbetade immateriella tillgångar. I ett sådant fall är det till fördel att tillämpa K3 för att kunna aktivera dessa tillgångar istället för att kostnadsföra. Därav skulle K3 möjligtvis vara det bäst lämpade valet.

I ovanstående fall, och i andra fall därtill, handlar valet mellan K2 och K3 ofta om att väga fördelar mot nackdelar. Finns det fler eller tyngre fördelar med ett regelverk, som i fallet med fastighetsbolag och komponentavskrivningar eller aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar, kommer företaget välja att redovisa enligt det regelverket.

Diskussionen kring potentiellt existerande anledningar som företagen stöter på i sitt val av regelverk skulle kunna sammanfattas med, det Respondent 3 säger, att om det inte finns något som inte får göras i K2 men som önskas göra väljs K3, annars väljs K2.

5.1.3.1. REDOVISNINGSKVALITET

Som Barth et al. (2008) och Chen et al. (2010) diskuterade, hade företag som gått över till IFRS mindre inslag av earnings management, mer rättvisande skuldredovisning och högre periodiseringskvalitet än liknande företag som använder sig av lokala redovisningsregler. Då IFRS och K3 är väldigt lika i sitt utformande och i sina principer, kan en parallell dras där K3 jämförs med IFRS och K2 jämförs med de lokala redovisningsreglerna. Detta skulle då, hypotetiskt sett, innebära att K3-redovisning ger en högre redovisningskvalitet än K2-redovisning.

På samma sätt tar även både Jamal & Tan (2010) och Agoglia et al. (2011) upp skillnader i redovisningskvalitet mellan den regelbaserade US GAAP och IFRS, som är principbaserad. Även här kommer det fram att ett mer principbaserat regelverk ger en högre redovisningskvalitet i form av mindre aggressiv bokföring. Kopplat till detta kan även här en parallell dras till att redovisning i K3 är av högre kvalitet.

Då K2 är ett smalare regelverk så har man färre valmöjligheter i sin redovisning än i K3. K2 tvingar inte heller fram en rättvisande bild, vilket är en anledning till att äldre revisorer ogillar regelverket (R2). Med detta i åtanke, tillsammans med ovanstående stycken, finns det alltså tecken på att K2 ger en lägre redovisningskvalitet än K3.

5.2. REVISORNS ROLL

Granskningens tillvägagångssätt av årsredovisningen hos företag som använder sig av K2 och K3 blir inte särskilt olika i sin grund. Detta på grund av att revisorerna, trots skillnaden mellan de olika regelverken, fortfarande följer ISA (R4). Rådgivningen är i sin tur anpassad till det regelverk som följs av företaget och blir därför utformad på olika sätt.

Kirby och King (1997) visar att revisorerna är den externa rådgivningskälla som anlitas mest frekvent av mindre företag. Då mindre företag ofta inte har samma tillgång till intern ekonomisk kunskap efterfrågas ofta extern rådgivning av revisorer, som kan komplettera den bristande kompetensen (Johannisson & Lindmark, 1996; Deakins et al., 2001). Som Bennet och Robson (1999) diskuterar, ökar företagets användning av extern rådgivning fram till en viss gräns, där de största användarna av revisorers rådgivningstjänster är vad de kallar medelstora företag.

Revisorns rådgivande roll gynnar enligt Svanström (2008) såväl företagen som revisorerna. Här sker ett utbyte i att kunskap ges till små företag och revisorerna får betalt för rådgivning. Dessutom får revisorn tillgodo delar av den information som används vid revisionen redan vid

tidigare skede (Arruñada, 1999). Trots att revisorernas roll ska förbli densamma oavsett regelverk (R4) så förs stark kritik mot att revisorn i sin rådgivning får svårare att förhålla sig oberoende. Med rådgivningstjänster blir revisionsbyrån mer ekonomiskt beroende av en klient (Svanström, 2008), vilket ifrågasätter R4:s påstående om revisionen ändå förblir densamma.

När revisorer, som under verksamhetsåret har haft en rådgivande roll hos företaget, oberoende ska granska ett företags årsredovisning ser vi bland annat potentiellt följande problem:

1) vid kontroll av vissa uppgifter skulle revisorn lättare kunna godkänna vissa poster då denne har rådggett företaget att redovisa på ett visst sätt och därför inte granskar lika noggrant och oberoende, det vill säga att hen förutsätter korrekt redovisning, vilket inte hade skett hos en revisorer som inte haft någon rådgivande roll i samband med redovisningen, och

2) en revisor har rådggett ett företag att redovisa på ett visst sätt och väljer därför att godkänna detta tillvägagångssätt då ett kritiserande på detta indirekt blir ett kritiserande på revisorn själv. Sista punkten skulle därför kunna påverka revisorns och byråns rykte och kunskap gentemot företaget.

I mindre företag efterfrågas generellt mer ekonomisk kunskap från en revisor, men frågorna är generellt mindre komplexa. Företag som får redovisa enligt K2 och som frivilligt kan välja att redovisa enligt K3 klassificeras fortfarande som mindre företag enligt ÅRL, och frågorna är då, för en revisor, fortfarande mindre komplexa. Det finns då en lägre risk för att en revisor har, i sin rådgivning, gjort fel och de problem som nämns i ovanstående stycke blir därför inte lika relevanta för studien.

5.2.1. SKILLNADER MELLAN K2 OCH K3

Den stora skillnaden i revisorns roll i företag som använder sig av K2 respektive K3 är i hur regelverken är utformade. I jämförelse med K3 är K2 mycket annorlunda i sitt regelbaserade utformande mot hur redovisningen såg ut före de två regelverkens införande. I sitt utformande ger K2 också få valmöjligheter och tvingar inte heller fram en rättvisande bild. Detta leder till att för många revisorer, främst de äldre som jobbat längre, blir revision av ett K3-företag mer av vad man kan kalla "business as usual" jämfört med K2. (R2)

K2 är mycket mindre och smalare än K3, vilket i sin tur ger ett mindre granskningsarbete. Det märks främst i hur företaget som Respondent 2 arbetade på där de så kallade checklistornas längd kan visa hur stor skillnaden är. Checklistans längd för K2-granskning är en sjuttiondel av längden för K3-checklistan. Detta konfirmeras även av Respondent 3 som i intervjun berättade att en K2-granskning skulle kunna ta så lite som en halvtimme att genomföra. Granskningen av ett K3-företag blir mycket mer krävande i och med att det är mycket mer information att granska.

En årsredovisning kan, ur ett revisorsbranschperspektiv, användas i syfte att "vinna över ett företag" då revisorsarvodet måste framgå i en K3-årsredovisningen. Detta kan därför vara ett incitament för en revisor att försöka "styra över en kund" till att använda K2, men vilket antagligen inte väger så tungt då företag väldigt sällan, kanske rentav aldrig, byter från K3 till K2. Dessutom så finns det stor chans att det uteblivna högre beloppet för revisorsarvodet för

en K2-årsredovisning inte väger tyngre än att få behålla en kund av mindre- eller medelstor karaktär.

5.2.2. SUBJEKTIVA PREFERENSER

De subjektiva preferenserna är flera och av flera olika anledningar. Som tidigare nämnt kan det vara så att äldre revisorer föredrar K3-bolag då de är fast i ett spår av att det är så redovisning "skall vara" och helst inte anpassar sig mer än vad som behövs. Det finns även tecken på att mindre bolag är att föredra för bolagen i sig då det innebär att man som byrå kan erbjuda fler tjänster till kunden, vilket i sin tur ökar intäkterna.

De interna åsikterna och preferenserna hos de intervjuade skiljer sig, likt förväntat, med tanke på att ingen har samma smak. Respondent 1, föredrar K3 av anledningen att det är mer att göra medan Respondent 2 föredrar K2 av anledningen att det just är annorlunda mot hur en årsredovisning "skall vara". Respondenterna 3 och 4 i sin tur har inga preferenser baserade på regelverk och tror inte att sådana generellt sett finns, utan det läggs snarare mer fokus på företagsstorlek och bransch än regelverk. Däremot säger Respondent 3 vid ett tillfälle att hen tycker det ser bättre ut att redovisa enligt K3.

I ett socialt yrke som revisorsyrket är kan större företag, som då använder sig av antingen K3 eller IFRS, vara att föredra då det innebär mer kundkontakt. I ett K2-bolag räcker det ofta med att skicka över årsredovisningen (R3). Det sociala samspelet uteblir. Det är även möjligt att det finns en större preferensmässig skillnad vad gäller K3 och IFRS, vilket Respondent 3 liknar vid små och medelstora företag gentemot börsnoterade bolag.

Med detta ovan skrivit så kan det ifrågasättas om en revisor omedvetet med sina attityder och preferenser kan få ett företag att välja det ena eller det andra regelverket, eller om revisorerna bara är "mediatränade" nog för att kunna säga att de inte har preferenser för att inte anses vara subjektiva eller partiska det ena eller andra regelverket.

6. SLUTSATS

I detta avslutande kapitel återkopplas forskningen till syftena och en slutsats presenteras.

6.1. FAKTORER SOM PÅVERKAR FÖRETAGS VAL MELLAN K2 OCH K3

Uppsatsens huvudsyfte var att identifiera vilka faktorer som främst påverkar mindre företags val mellan K2 och K3. Av vad som har framkommit genom empiri, analys och diskussion finns det fem faktorer som främst påverkar detta val:

1. Aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar
2. Kortsiktig förbättring av resultat
3. Komponentavskrivning
4. Information
5. Framtida tillväxt

Att kunna aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar istället för att kostnadsföra dem kom fram som en stor anledning för företag som arbetar med forskning och utveckling att använda sig av K3 istället för K2.

Att som företag kunna använda sig av K3 för att tillämpa bland annat uppskjuten skatt, uppskrivning och finansiell leasing är kortsiktiga lösningar för att rädda ett företag från negativt resultat och eventuell framtida konkurs.

Komponentavskrivning, framförallt inom fastighetsbranschen, undveks till stor grad och var en anledning till att dessa företag använde sig av K2 om de hade möjlighet. Detta för att komponentavskrivning i fastighetsbolag är väldigt komplext.

Information och spridning av denna är något som företag antingen vill minska eller öka beroende på olika faktorer. Bland annat marknadsföring, talar för ökad information, och konkurrens, talar för minskad information. Då K3 kräver mer information i årsredovisningen innebär det att vissa företag väljer det regelverket just för att kunna visa mer på vad företaget gör, medan andra bolag gärna inte delar med sig av viss information på grund av just konkurrens och då väljer K2.

Av de externa faktorer som identifierades var den faktor som främst kom fram kunde påverka valet av regelverk prognoser om framtida tillväxt. Om man som företag prognostiserade att man skulle bli så stora att man skulle vara tvingade till att tillämpa K3 inom kort, fanns större incitament för att direkt byta regelverk. Även om man som företag planerade att börsnoteras, kunde teori användas för att visa att det då var bättre att använda sig av K3 inför noteringen för att minska kostnader relaterade till bytet av regelverk till IFRS.

Slutligen kan man konstatera att nästan samtliga av de identifierade faktorerna är kopplade till antingen storleken på företaget eller den bransch företaget bedriver verksamhet i.

6.2. REVISORNS ROLL MOT FÖRETAG

Revisorns roll i företag blir olika beroende på vilket regelverk företag använder sig. Detta på grund av att regelverken är väldigt olika utformade med K3 som principbaserad och i det lik både IFRS och redovisningen som den såg ut innan K-regelverken och K2 som regelbaserad och på många sätt olik hur det har fungerat i svensk redovisning tidigare. K2 ger ett dock ett mindre arbete, både i framtagandet och i granskningen av årsredovisningen i jämförelse med K3, vilket tyder på att K2 i denna mån uppfyller sitt syfte i att vara ett förenklingsregelverk.

Revisorns roll riskerar även att påverkas beroende på hur insatt en revisor är i ett företags redovisning, till exempel i vilken mån revisorn fungerat som rådgivare. Dock framgår att faktorer för de företag som undersöks i studien är av mindre komplex karaktär och hur involverad en revisor har varit inom ett sådant företag har ingen markant påverkan på revisorns objektivitet.

Utöver detta finns det inte, utifrån studiens resultat, några skillnader i revisorns roll som skulle vara baserad på vilket redovisningsregelverk ett företag tillämpar. Revisorn granskar fortfarande årsredovisningen på samma sätt i enlighet med ISA.

6.3. REVISORNS SUBJEKTIVA PREFERENSERS PÅVERKAN

Detta delsyfte har främst uppfyllts genom att uppfylla huvudsyftet. Det kan, inom studiens ramar, inte hittas någon koppling till att en revisors subjektiva åsikter skulle ha någon direkt eller indirekt påverkan på företags val av redovisningsverk. Visst är det så att revisorer kan ha olika preferenser av företag och regelverk, men utifrån vad som har insamlats från det empiriska materialet är det främst redovisningsmässiga faktorer som avgör vilket regelverk man skall använda. Det är då revisorns uppgift att rådgiva företag att välja regelverk utifrån det.

6.4. FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING

I vår undersökning kunde vi inte se att revisorn direkt eller indirekt kunde påverka ett företags val av regelverk. Vi anser heller inte att en studie med fler revisorer med olika erfarenhet skulle kunna ge en bredare eller annorlunda bild just för att det var så tydligt att valet mellan K2 och K3 framförallt, från revisoreernas sida, berodde på redovisningsmässiga faktorer.

Däremot skulle det vara intressant att undersöka om istället redovisningsspecialisterna kan ha större påverkan på dem, bland annat då en av våra respondenter nämnde att redovisningsspecialisterna hade fått väldigt mycket inför boslutet 2013. Fortsättningsvis hade detta varit intressant att undersöka vilka faktorer, enligt redovisningsspecialister och -experter, som påverkar företagets val av regelverk då våra respondenter, som alla var revisorer eller juniora revisorer, ansåg att årsredovisningarna generellt sett inte hade så stor läsarkrets medan istället Eva Törning i sin intervju i TARGET hävdade raka motsatsen.

Något annat som skulle kunna forskas om är att utgå ifrån vad som diskuteras i kapitel 5.1.3.1. där, med referens från bland andra Barth et al. (2008), Chen et al. (2010), Jamal & Tan (2010) samt Agoglia et al. (2011), det konstateras att det finns tecken på att K2 ger en lägre redovisningskvalitet än K3. Denna studie har inte haft redovisningskvalitet som huvudfokus och därför har inte djupare analys gjorts på detta. Det skulle dock vara intressant att, med hjälp av empiriskt material, undersöka om K2 faktiskt ger en lägre redovisningskvalitet än K3.

REFERENSLISTA

TRYCKTA KÄLLOR

Agolia, C.P., Douplik, T.S., Tsakumis, G.T., (2011), "Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 3, pp. 747-767

Arruñada, B., (1999), "The provision of Non-Audit Services by Auditors: Let the market involve and decide", *International Review of Law and Economics*, Vol. 19, No. 4: 513-531.

Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M. H., (2008), "International Accounting Standards and accounting quality", *Journal of Accounting Research* 46 (3): pp. 467–498.

Bennett, R.J. & Robson, P.J.A., (1999), "The use of external business advice by SMEs in Britain", *Entrepreneurship and Regional Development*, Vol. 11, No. 2:155-180.

Bokföringsnämnden, "Bokföringsnämndens Vägledning - Årsredovisning och koncernredovisning", Uppdaterad 2014-11-17

Bokföringsnämnden, "Bokföringsnämndens Vägledning - Årsredovisning i mindre bolag", Uppdaterad 2016-06-09

Chen H., Ting, Q., Jiang, Y., and Lin, Z., (2010), "The role of International Financial Reporting Standards in accounting quality: Evidence from the European Union", *Journal of International Financial Management and Accounting* 21 (3): pp. 220–278.

Deakins, D., Logan, D. & Steele, L., (2001), "The financial management of the small enterprise", ACCA Research Report No. 64. London: The Association of Chartered Certified Accountants, Certified Accountants Educational Trust.

FAR, (2016), "FARs Samlingsvolym Redovisning 2016", Stockholm: FAR Akademi AB

Jamal, K., Tan, H-T., (2010), "Joint Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive", *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 4, pp. 1325-1346

Johannisson, B. & Lindmark L., (1996), "Företag, Företagare, Företagsamhet", Lund: Studentlitteratur.

Kim, J-B., Liu, X., Zheng, L., (2012), "The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence", *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 6, pp. 2061-2094.

Kirby, D.A. & King, S.H., (1997), "Accountants and Small Firm Development: Filling the Expectation Gap", *The Service Industries Journal*, Vol.17, No.2: 294-304.

Securities and Exchange Commission (SEC). 2003. "Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System." Submitted to Committee on Banking, Housing and Urban Affairs of the U.S. Senate and Committee on Financial Services of the U.S. House of Representatives. Washington, D.C.: Government Printing Office.

Svanström, T., (2008), "Revision och Rådgivning: Efterfrågan, kvalitet och oberoende", Studier i företagsekonomi nr. 64, Umeå University.

TARGET, Framtidens redovising, november 2012, Utgiven av Grant Thornton

ELEKTRONISKA KÄLLOR

Ahlfors, F., PwC, Företagarbloggen - K2 eller K3? Så väljer du rätt, 2016-02-29
<http://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/k2-eller-k3-sa-valjer-du-ratt-regelverk> [2016-11-14]

Bokföringsnämnden, K-projektet, 2016-03-16
<http://www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/k-projektet#K-regelverken> [2016-11-28]

Företagande.se, 2013, K2 eller K3 - ett knivigt val, 2013-01-15
<http://www.foretagande.se/k2-eller-k3-ett-knivigt-val/> [2016-11-14]

Johansson, M., PwC, Uppdatering av K2 och K3,
<http://www.pwc.se/sv/publikationer/finansiell-rapportering/uppdatering-av-K2-och-K3.html>
[2016-11-14]

KPMG, KPMG - K2 eller K3,
<https://home.kpmg.com/se/sv/home/tjanster/Redovisning/k2-eller-k3.html> [2016-11-14]

PwC, 2014a, Känn dig trygg med ditt val,
<https://www.pwc.se/sv/redovisning/assets/gor-redan-nu-ditt-val-mellan-k2-och-k3.pdf> [2016-11-14]

Srf Redovisning, Bokföringsnämndens K-regelverk,
<http://www.srfredovisning.se/bokforingsnamndens-k-regelverk/> [2016-12-13]

Srf Redovisning, 9. Tilläggsupplysningar,
<http://www.srfredovisning.se/srf-mallar-for-arsredovisning-2/srf-mallar-for-arsredovisning/9-tillaggsupplysningar/> [2016-12-13]

TARGET - Framtidens Redovising
november 2012 → kolla upp källa

Tidningen Konsulten, K-dagen 2016: Vilken effekt har K-regelverken haft på företagen, 2016-02-19,
<http://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/k-dagen-2016-vilken-effekt-har-k-regelverken-haft-pa-foretagen/> [2016-11-22]

(a) Tidningen Konsulten, K-regelverket, 2012-09-07,
<http://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/k-regelverket/>, [2016-11-29]

(b) Tidningen Konsulten, Kval för K-val?, 2012-12-19,
<http://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/kval-for-k-val/>, [2016-11-29]

LAGAR OCH REGELVERK

Revisorslag (2001:883), 20 §

Årsredovisningslag (1995:1554)

BILAGA 1 – INTERVJUGUIDE

1. Fråga om yrke, person, bakgrund på företaget
 - a. Vad gör du just nu på företaget?
 - b. Vad har du gjort tidigare?
2. Yrkesfrågor om K2 och K3
 - a. Hur ofta stöter du på att företag står och väljer mellan K2 och K3?
 - b. Har ert arbete förändrats något sedan införandet av K3?
 - c. Har ert arbete tydligt förändrats under tiden K3 har uppdaterats och justerats?
3. Frågor om företag som använder sig av K2 eller K3
 - a. Hur upplever du att K2 och K3 bemöts av företag?
 - b. Finns det någon gräns (omsättning, antal anställda, etc) för vilka företag som väljer att använda sig av K3 trots att de kan använda sig av K2?
4. Fråga om regelverken
 - a. Vilket regelverk är mest fördelaktigt för vilka och av vilken anledning?
 - b. Har de ändrats under tiden K2 och K3 har uppdaterats/redigerats/ändrats?
5. Frågor om attityder och faktorer som påverkar val
 - a. I vilken utsträckning påverkar externa intressenter företagens val?
 - b. Vilka andra faktorer i företagets omgivning kan påverka deras val?
 - c. I vilken mån påverkas företagen av det umgänge de har? Har ni upplevt detta?
 - d. Har något av de olika regelverken blivit en sk fluga?
6. Revisorns roll
 - a. Vad är skillnaden i revisorns roll i företag som använder sig av K2 respektive K3?
 - b. Hur skiljer sig revisorns uppgifter emellan dessa?
 - c. Finns det någon intern preferens bland revisorer gällande K2 och K3? Dvs något som gör att det är roligare/mer intressant/mer seriöst/etc att arbeta med företag som använder sig av K2 eller K3?