

## **MINDRE FÖRETAGS REDOVISNING**

REVISORNS SYN PÅ KOMPLEXITET KOPPLAT TILL K2

## **ACCOUNTING IN SMALLER COMPANIES**

THE AUDITOR'S VIEW ON THE COMPLEXITY CONNECTED TO K2

Examensarbete inom huvudområdet Företagsekonomi  
Grundnivå 15 Högskolepoäng  
Vårtermin År 2021

Evelina Ström  
Frida Jansson

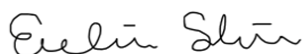
Handledare: Rune Wigblad  
Examinator: Marina Grahovar

Examensrapport inlämnad av Evelina Ström och Frida Jansson till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för handel och företagande.

**2021-05-16**

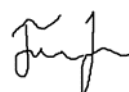
Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat:



---

Evelina Ström



---

Frida Jansson

## **Förord**

Först och främst vill vi tacka respondenterna som har gjort studien möjlig och att de tagit sig tiden att delta trots att de har en hög arbetsbelastning vid tidpunkten för studiens genomförande. Vi vill också rikta ett stort tack till vår handledare Rune Wigblad som har funnits till hands under hela processen när vi behövt hjälp och extra stöd. Vi vill även rikta ett tack till vår examinator Marina Grahovar och de opponenter som hjälpt till med förbättringsförslag under arbetets gång.

# **Sammanfattning**

## **Problembakgrund och problemdiskussion**

Årsredovisningslagen ställer upp storlekskrav gällande vilket regelverk företag ska tillämpa. Mindre företag har möjlighet att tillämpa K2 vilket är ett förenklat regelverk som är till för mindre företag med enklare förhållanden eller K3 som är huvudregelverket. I tidigare forskning nämns det att mindre företag kan vara för komplexa för att redovisa enligt K2 trots att de uppfyller storlekskraven som årsredovisningslagen ställer upp. Begreppet komplexitet har därför problematiserats och undersökts empirisk för att finna aspekter som kan leda till att mindre företag är att anse för komplexa för att redovisa enligt K2, att de inte längre uppvisar en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning, samt vad det är som gör att dessa komplexa företag ändå väljer att redovisa enligt K2.

## **Syfte och Metod**

Syftet med studien är att utforska vilka aspekter som enligt revisorer gör att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2, att de inte längre uppvisar en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning, samt varför revisorer tror att företag väljer att redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa. I studien har en kvalitativ metod använts där intervjuer med revisorer har genomförts.

## **Analys och slutsats**

Studien kunde påvisa att revisorer definierar begreppet rättvisande bild på olika sätt, då samtliga revisorer som deltagit i studien har lämnat olika tolkningar av begreppet. Ett tema som funnits i samtliga tolkningar har varit att rättvisande bild innebär att företagets ekonomiska ställning ska avspegla verkligheten så bra som det går. De aspekter som framkommit i studien som gör att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2 går att koppla mot förenklingsreglerna. Vilka är egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella tillgångar, uppskrivning och uppskjuten skatteskuld. Att företaget ändå redovisar enligt K2 trots att de enligt revisorerna är för komplexa indikerar empirin att detta beror på kostnaden att byta regelverk, tidsbrist, okunskap inom företaget samt att företaget verkar på en begränsad marknad där det ur ett intressentperspektiv inte finns behov av mer detaljer.

**Nyckelord:** K-regelverken, komplex, rättvisande bild, mindre företag och revisor.

# **Abstract**

## **Problem background and problem formulation**

The Annual Accounts Act sets out size requirements regarding which regulations companies should apply. Smaller companies have the opportunity to apply K2, which is a simplified set of rules that exists for smaller companies with simpler conditions, or K3, which is the main set of rules. In previous research, it is mentioned that smaller companies can be too complex to report according to K2 despite the fact that they meet the size requirements set by the Annual Accounts Act. The concept of complexity has therefore been problematized and examined empirically to find aspects that may lead to smaller companies being considered too complex to report according to K2 that they no longer present a true and fair view of the company's financial position and also why a complex company still chooses to report according to K2.

## **Purpose and Method**

The purpose of the study is to explore which aspects according to auditors makes a smaller company that reports according to K2, considered too complex to give a true and fair view of the company's financial position and also explore why auditors think that companies choose to report according to K2 even though they are too complex. A qualitative method has been used where interviews with auditors have been performed.

## **Analysis and conclusion**

The study was able to show that auditors define the concept of true and fair view in different ways, as all auditors who participated in the study have given different interpretations of the concept. A theme that has been present in all interpretations has been that true and fair view means that the company's financial position must reflect reality as far as possible. According to the auditors, the aspects that emerged in the study, which could make a smaller company too complex to apply K2, may be linked to self-generated intangible assets, tangible assets, revaluation and deferred tax liabilities. The fact that the company still reports according to K2 despite the fact that they are too complex according to the auditors, the empirical evidence indicates that this is due to the cost of changing regulations, lack of time, ignorance within the company and that the company operates in a limited market where there is no need for more details.

**Keywords:** K-regulations, complex, true and fair view, small companies, auditors.

## **Förkortningar**

BFN - Bokföringsnämnden

BFNAR - Bokföringsnämndens allmänna råd

FAR - Föreningen Auktoriserade Revisorer

ÅRL - Årsredovisningslagen

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>8</b>
<i>1.1 Bakgrund</i> .....	8
<i>1.2 Problemdiskussion</i> .....	9
<i>1.3 Problemformulering</i> .....	12
<i>1.4 Syfte</i> .....	12
<b>2. Referensram</b> .....	<b>13</b>
<i>2.1 Tidigare studier</i> .....	13
<i>2.2 Begrepp</i> .....	13
2.2.1 Rättvisande bild .....	13
<i>2.3 Regelverk</i> .....	14
2.3.1 K2 Regelbaserat (BFNAR 2016:10) .....	14
2.3.2 K3 Principbaserat (BFNAR 2012:1) .....	14
<i>2.4 Skillnader mellan regelstyrda K2 och principbaserade K3</i> .....	15
<i>2.5 Teorier</i> .....	17
2.5.1 Intressentteorin .....	17
2.5.2 Agentteori .....	18
<i>2.6 Teorimotivering</i> .....	19
<i>2.7 Analysmodell</i> .....	20
<b>3. Metod</b> .....	<b>21</b>
<i>3.1 Forskningsansats</i> .....	21
<i>3.2 Metodval</i> .....	21
<i>3.3 Datainsamling</i> .....	21
<i>3.4 Intervjuer</i> .....	21
<i>3.5 Urval</i> .....	22
<i>3.6 Genomförande och presentation av respondenter</i> .....	23
<i>3.7 Bearbetning av datainsamling</i> .....	24
<i>3.8 Litteraturgenomgång</i> .....	24
<i>3.9 Etiska förhållanden</i> .....	25
<i>3.10 Trovärdighet</i> .....	26
<i>3.11 Metodkritik</i> .....	26
<b>4. Empiri</b> .....	<b>27</b>
<i>4.1 Intervjuer</i> .....	27
4.1.1 Respondent 1 .....	27
4.1.2 Respondent 2 .....	28
4.1.3 Respondent 3 .....	28
4.1.4 Respondent 4 .....	29

4.1.5 Respondent 5.....	30
4.1.6 Respondent 6.....	31
4.2 Sammanfattning av empiri .....	32
<b>5. Analys.....</b>	<b>33</b>
5.1 Överblick teman .....	33
5.2 Rättvisande bild.....	33
5.3 Komplexitet .....	34
5.3.1 Egenupparbetade immateriella tillgångar .....	35
5.3.2 Materiella tillgångar.....	35
5.3.3 Uppskrivning .....	35
5.3.4 Uppskjuten skatteskuld.....	36
5.4 Stannar i K2 .....	36
5.4.1 Kostnaden att byta regelverk .....	36
5.4.2 Tidsbrist .....	37
5.4.3 Okunskap inom företaget .....	37
5.4.4 Företaget verkar på en begränsad marknad utan behov av mer detaljer.....	37
5.5 Sammanfattning av analys .....	37
<b>6. Slutsatser.....</b>	<b>39</b>
6.1 Slutdiskussion .....	39
6.2 Studiens bidrag .....	40
6.3 Förslag till vidare forskning .....	40
6.4 Samhälleliga och etiska aspekter .....	41
6.5 Studiens begränsningar .....	41
<b>Referenser .....</b>	<b>42</b>
<b>Bilaga 1 – Intervjuguide .....</b>	<b>46</b>



# 1. Inledning

---

*I det första avsnittet beskrivs bakgrunden till studien i form av K-regelverken och vilket regelverk ett företag ska tillämpa. Det leder sedan in på problemdiskussionen där studiens kunskapslucka presenteras vilket är komplexitet i mindre företag. Senare i avsnittet diskuteras studiens syfte följt av en presentation av problemformuleringen.*

---

## 1.1 Bakgrund

Bokföringsnämnden är ett statligt organ som ansvarar för redovisningsområdet och utvecklingen av god redovisningssed. Bokföringsnämnden arbetar med flera områden, främst med att ge ut allmänna råd till årsredovisningslagen och bokföringslagen. De allmänna råden som ges ut benämns som bokföringsnämndens allmänna råd. Bokföringsnämnden har sedan 2004 arbetat med att ta fram fyra kategorier av redovisningsregler som företag ska tillämpa i sin helhet. Inom kategorierna finns det en eller flera olika K-regelverk. K1 kan tillämpas av företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut, K2 får tillämpas av mindre företag. K3 är huvudregelverket för onoterade företag där större företag måste tillämpa regelverket medan mindre företag frivilligt kan välja att tillämpa det. K4 är för de företag som upprättar koncernredovisning enligt internationella standarder. Det är bokföringsnämnden som utvecklar K-regelverken K1, K2 och K3 för K4 är det i stället International Accounting Standards Board som ansvarar för utvecklingen. Sedan januari 2014 är det obligatoriskt för svenska aktiebolag att tillämpa något av K-regelverken där det regelverk företaget tillämpar ska följas i sin helhet (Arvidson, Carrington & Johed, 2018).

Vilket regelverk ett företag ska tillämpa styrs främst av storleken. Enligt 1kap 3§ Årsredovisningslagen definieras ett företag som större om det uppfyller mer än ett av följande kriterier nedan under minst ett av de två senaste räkenskapsåren, uppfylls inte kriterierna definieras företaget som mindre.

Medelantal anställda är fler än 50 stycken

Balansomslutning på 40 miljoner kronor

Nettoomsättning mer än 80 miljoner

Definitionen av större och mindre företag är av betydelse för att veta vilket regelverk företaget ska tillämpa. Större företag måste tillämpa K3 medan mindre företag har möjlighet att välja om de ska tillämpa K2 eller K3 (BFNAR, 2012). K3 benämns som huvudregelverket och är principbaserat (BFNAR, 2012), medan K2 är ett förenklat regelverk utformat med regler för att

göra redovisningen lättare för mindre företag (BFNAR, 2016). Oavsett vilket av K-regelverken som tillämpas ska företag enligt årsredovisningslagen 2 kap 3§ redovisa balansräkningen, resultaträkningen och noterna så att helheten ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Begreppet rättvisande bild infördes i lagstiftningen via Europeiska Gemenskapens fjärde bolagsrättsliga direktiv (Westermarck, 2012). Rättvisande bild är ett begrepp som kan innebära flera olika tolkningar och betydelser. Det är inte helt lätt att definiera vad som egentligen menas med årsredovisningslagens rättvisande bild (FAR, 2019).

När en årsredovisning upprättas ska den i enlighet med 6 kap 1–2§ årsredovisningslagen innehålla en resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse som visar en rättvisande bild gällande företagets verksamhet, ställning och resultat där eventuella upplysningar ska lämnas (FAR, 2006). För att säkerställa att externa intressenter tillgodoses med en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning, granskar revisorn årsredovisningen (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

## **1.2 Problemdiskussion**

Det finns ett flertal tidigare studier gällande redovisningsval som ett företag kan stå inför och dess problematik. Mulford & Comiskey, (2002) menar på att det finns fördelar och nackdelar mellan olika regelverk där regelverk med för stora tolkningsutrymmen och redovisningsval kommer leda till att revisorn väljer det som är mest gynnsamt för företaget. En annan studie diskuterar att valet av regelverk baseras på behovet hos intressenterna och att de val som kommer göras är de som påverkar företagets rykte bäst utifrån externa intressenternas perspektiv (Bowen, et al., 1999).

Det finns även tidigare kandidatuppsatser som behandlar valet mellan regelverken. I ett examensarbete från 2018 tar de utgångspunkt i revisorns rekommendation av valet mellan regelverken, när och varför en revisor anser att det ena regelverket passar bättre än det andra (Nilsson, 2018). Ett annat examensarbete från 2020 har diskuterat valet av regelverk för ett mindre bolag, hur ett mindre företag ska tänka i sitt val av regelverk (Blomqvist & Nygren, 2020).

Asare och Wright (2012) diskuterar i sin artikel att rättvisande bild skapar en stor problematik då begreppet lämnar utrymme för tolkningar. De menar på att detta i sin tur leder till att begreppet kommer att definieras olika beroende på vem användaren är. Alexander &

Jermakowicz, (2006) nämner att revisorer menar på att det är viktigt att företaget uppvisar en rättvisande bild för att inte företagens intressenter ska bli vilseledda när de tillämpar årsredovisningen. Enligt Marton, (2019) används begreppet rättvisande bild i varenda revisionsrapport i Sverige, dock är det inte många som kan ge en explicit definition av vad begreppet egentligen innebär.

Bokföringsnämnden har under december månad 2020 skickat ut en förfrågan om synpunkter kopplat till k-regelverken K2 och K3, som ett första steg i deras planerade översyn och utvärderingsarbete av regelverken. En del i denna översyn har till syfte att kartlägga om rätt avvägning har gjorts när det gäller vilka företag som får eller ska tillämpa de olika regelverken eller om tillämpningsområdet bör ändras (BFN, 2020:144). En översyn av regelverken mottages av revisorerna Sten Eriksson och Joakim Söderin, de har skrivit en artikel som lyfter fram problem som uppstår vid tillämpningen av K2. De anser att redovisningen enligt K2 i vissa fall inte kan anses ge en rättvisande bild. För att uppnå en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen skulle eventuella justeringar behöva genomföras vilka inte är tillåtna att göra enligt K2 på grund av att det är regelbaserat. De uttrycker i likhet med BFN att "Avsikten med K2 är att ha ett redovisningsramverk för bolag med en ur ett redovisningsmässigt perspektiv relativt enkel verksamhet, men alla bolag som är mindre får använda ramverket oavsett komplexitet" (Söderin & Eriksson, 2020).

Philips et al., (2010) för diskussioner kring regelbaserade och principbaserade regelverk. De menar på att regelbaserade regelverk inte passar alla typer av företag då reglerna för de regelbaserade regelverket kan göra det svårt för vissa företag att visa dess verkliga ekonomiska ställning.

Då tidigare forskning och kandidatuppsatser går in på revisorns val och rekommendation av regelverk fann författarna en kunskapslucka de kunde tillföra. Vilket innefattar att utforska revisorns syn på problematiken gällande de regelverk som företag redan tillämpar och inte valet de står inför när regelverk ska väljas. Kunskapsluckan kan även förklaras genom att författarna vidare vill undersöka bokföringsnämndens utskick. Utifrån de artiklar som nämnts tidigare hänförliga till utskicket benämns det att ett mindre företag kan anses för komplext för att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild. Författarna vill därför studera vidare varför ett mindre företag kan anses för komplext att det inte längre uppvisar en rättvisande bild.

Författarna har valt revisorers syn på grund av att det är revisorn som har en granskande funktion och ser till att årsredovisningen uppfyller en rättvisande bild. Då revisorn ska arbeta mot att redovisningen ska uppvisa en rättvisande bild finner författarna det lämpligt att med hjälp av revisorer utforska aspekter som gör att ett mindre företag är för komplext att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild. Revisorerna kommer även tillfrågas varför de tror att ett mindre företag väljer att redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa. Revisorn har valts även här för att revisorn kan ses som en tredjeman mellan företagsledningen och intressenterna.

Studien kan bli behjälplig för bokföringsnämnden i deras arbete om det eventuellt behövs någon förändring för vilka företag som får tillämpa K2. Skulle en förändring behöva genomföras på grund att komplexa företag inte uppvisar en rättvisande bild om de redovisar enligt K2, kan förändringen leda till att externa intressenter får en mer sanningsenlig bild av företagets ekonomiska ställning vilket kan vara av stor vikt när viktiga beslut ska fattas.

## **1.3 Problemformulering**

### **Huvudfråga**

1. Vilka aspekter gör att revisorer anser att ett mindre företag är för komplext så att det inte längre uppvisar en rättvisande bild när redovisningen upprättas enligt K2 och varför revisorer tror att de ändå väljer att göra det?

För att kunna besvara huvudfrågan har en underfråga formulerats för att se hur revisorer ser på rättvisande bild.

### **Underfråga**

2. Hur definierar revisorer rättvisande bild?

## **1.4 Syfte**

Syftet med studien är att utforska vilka aspekter som gör att mindre företag är för komplexa för att redovisa enligt K2 så att de inte längre uppvisar en rättvisande bild. För att kunna göra det behövs en ökad förståelse för revisorns definition av begreppet rättvisande bild. Vidare avser studien att utforska om revisorer tror att det är vinstmaximering eller informationsbehov som gör att företag väljer att redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa. Studien kan bidra med ökad kunskap i bokföringsnämndens översyn av K2, kopplat till vilka företag som får tillämpa regelverket för att på så sätt säkerställa att de uppvisar en rättvisande bild för dess externa intressenter.

Studien är således av intresse för externa intressenter då studien bidrar med en ökad kunskap till bokföringsnämnden vid deras översyn av K2 om de behöver genomföra justeringar för vilka företag som får tillämpa K2 för att på så sätt säkerställa att de uppvisar en rättvisande bild.

## 2. Referensram

---

*I detta avsnitt presenteras först rättvisande bild, god redovisningssed samt väsentlighetsprincipen som efterföljs av K2 och K3 efter det presenteras intressent och agentteorin samt hur dessa kommer att tillämpas i studien. Som avslutning har en teorimodell tagits fram.*

---

### 2.1 Tidigare studier

Författarna har hittat ett flertal studier som undersökt regelbaserade och principbaserade regelverk. Bland annat Maines, et al., (2003) som menar på att det principbaserade regelverket är uppbyggt på principer som lämnar ett stort tolkningsutrymme, medan ett regelbaserat regelverk är uppbyggt på mer specifika regler vilka inte lämnar något stort utrymme för tolkning. Enligt Nelson (2003) uppfattas den regelbaserade redovisningen som komplex i förhållande till den principbaserade redovisningen. Även Philips et al., (2010) har fört diskussioner kring regelbaserade och principbaserade regelverk, där de menar på att regelbaserade regelverk inte passar alla typer av företag då reglerna för de regelbaserade regelverken kan göra det svårt för vissa företag att visa dess verkliga ekonomiska ställning. Det finns även ett flertal tidigare studier om begreppet rättvisande bild. Bland annat Asare och Wright (2012) som i sin artikel diskuterar att rättvisande bild, skapar stor problematik då begreppet lämnar utrymme för tolkningar. De menar på att detta i sin tur leder till att begreppet kommer att definieras olika beroende vem användaren är. Även Alexander & Jermakowicz, (2006) berör begreppet rättvisande bild och nämner att revisorer menar på att det är viktigt att företaget uppvisar en rättvisande bild för att inte företagets intressenter ska bli vilseledda när de tillämpar årsredovisningen.

### 2.2 Begrepp

Begreppet rättvisande bild används i studien kopplat till mindre företags komplexitet, då tidigare studier lyfter fram att begreppet definieras olika beroende på användaren har en sammanställning av definitionerna som insamlats utifrån det empiriska underlaget genomförts.

#### 2.2.1 Rättvisande bild

Företag ska enligt 2 kap 3§ årsredovisningslagen redovisa balansräkning, resultaträkning och noterna så att det visar en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Behövs det för att en rättvisande bild ska ges ska även tilläggsupplysningar lämnas (Årsredovisningslag, SFS 1995:1554). Rättvisande bild är central i redovisningen och något varje företag måste sträva efter. Genom att användare utgår från att företaget ska redovisa en rättvisande bild minskar

eventuella missvisningar i resultatet (Drefeldt & Törning, 2020). Problematik gällande rättvisande bild är att användare tolkar och har olika syn på vad en rättvisande bild är (Marton et al., 2016). Enligt Asare och Wright (2012) lämnar begreppet ett stort utrymme för tolkningar för användaren som kan skapa en problematik. Alexander & Jermakowicz, (2006) nämner att revisorer menar på att det även är viktigt att företaget uppvisar en rättvisande bild för att inte företagets intressenter ska bli vilseledda när de tillämpar årsredovisningen.

## **2.3 Regelverk**

K3 är huvudregelverket som ska tillämpas av större företag medan K2 är ett förenklat regelverk som ska tillämpas av mindre företag. Eftersom K2 är ett förenklat regelverk så medför det vissa förenklingar men även begränsningar för företagets redovisning (BFNAR, 2012 & 2016). En av studiens problemformuleringar är vilka aspekter som gör att mindre företag är för komplexa för att redovisa enligt K2. Regelverken K2 och K3 kommer därför presenteras nedan för att sedan presentera förenklingsreglerna i K2 och hur de skiljer sig från redovisningen i K3. Det insamlade empiriska materialet kommer att undersökas om de går att hänföra till förenklingsreglerna.

### **2.3.1 K2 Regelbaserat (BFNAR 2016:10)**

Det allmänna rådet K2 är ett regelverk som är regelbaserat, vilket får tillämpas av mindre företag med enklare förhållanden. Definitionen av ett mindre företag framställs i Årsredovisningslagen 1 kap 3§ som de företag som inte är större företag. Kriteriet för ett större företag är att de uppfyller minst två av de tre kriterierna, medelantalet anställda är fler än 50 stycken, en balansomslutning på 40 miljoner kronor, en nettoomsättning på mer än 80 miljoner, är uppfyllda. K2 regelverket formas av förenkling och försiktighetsprincipen, detta innebär vissa begränsningar i hur ett företag får lov att redovisa sina tillgångar och skulder. Regelverket ska tillämpas i sin helhet och reglerna ska ses som villkorade av varandra. Det egna utrymmet för bedömningar och alternativa sätt att redovisa en transaktion är därför begränsat. Valmöjligheten att redovisa enligt K2 eller K3 finns för de bolag som definieras som mindre bolag (BFNAR, 2016).

### **2.3.2 K3 Principbaserat (BFNAR 2012:1)**

K3 är ett regelverk som är principbaserat, detta är det så kallade huvudregelverket, vilket större företag är tvingade att redovisa enligt. De företag som klassas som mindre har en valmöjlighet att redovisa antingen enligt K2 eller K3. Även K3 regelverket ska tillämpas i sin helhet, dock

brukar de flesta oklarheter gå att lösa på grund av att det allmänna rådet är just principbaserat (BFNAR, 2016).

## **2.4 Skillnader mellan regelstyrda K2 och principbaserade K3**

Nedan presenteras skillnader i redovisningen mellan K2 respektive K3.

### **Materiella anläggningstillgångar**

I vissa fall är det krav på att göra komponentavskrivning vid tillämpning av K3, detta är kopplat till om skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgång bedöms vara väsentligt (BFNAR, 2012). Redovisar företaget enligt K2 är det i stället ett förbud mot att använda komponentavskrivning (BFNAR, 2016).

### **Uppskrivning**

I K2 är det som grund inte tillåtet att skriva upp tillgångar (BFNAR, 2016), vilket ges möjlighet i K3 (BFNAR, 2012).

### **Tilläggsupplysningar**

Vid tillämpning av K2 regelverket är det inte lika höga krav på att lämna noter (BFNAR, 2016). Till skillnad från tillämningen av K3 där finns omfattande krav på vilka noter som företaget är skyldiga att lämna (BFNAR, 2012).

### **Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar**

Vid redovisning enligt K3 får ett företag i vissa fall ta upp egenupparbetade immateriella tillgångar som en tillgång i balansräkningen (BFNAR, 2012). I K2 får företaget inte ta upp egenupparbetade tillgångar som en tillgång, det ska i stället kostnadsföras direkt (BFNAR, 2016).

### **Uppskjuten skatt**

I K3 måste ett företag redovisa uppskjuten skatt (BFNAR, 2012) i K2 är det i stället förbjudet att redovisa uppskjuten skatt (BFNAR, 2016).

### **Resultaträkning**

Enligt årsredovisningslagen finns det två olika sätt att upprätta företagets resultaträkning på, dessa är funktionsindelad och kostnadsslagsindelad. Redovisar företaget enligt K2 får enbart



en kostnadsslagsindelad resultaträkning upprättas (BFNAR, 2016), medan i K3 är det möjligt att upprätta funktionsindelad eller kostnadsslagsindelad (BFNAR, 2012).

### **Varulager**

Indirekta tillverkningsomkostnader i ett varulager är enligt K3 alltid tillåtet att ta med på ett egentillverkat varulager (BFNAR, 2012). Enligt K2 finns det i stället en valmöjlighet mellan att ta med alternativt att utelämna de indirekta tillverkningsomkostnaderna i värdet på varulagret (BFNAR, 2016).

### **Finansiella instrument**

Finansiella instrument måste värderas till verkligt värde enligt K3 (BFNAR, 2012), i K2 värderas de finansiella instrumenten i stället utifrån anskaffningsvärdet (BFNAR, 2016).

### **Avsättningar**

K2 tillåter enbart avsättning av legala förpliktelser (BFNAR, 2016), medan K3 tillåter avsättning av både legala och informella förpliktelser (BFNAR, 2012).

### **Leasingavtal**

Enligt K3 ska leasingavtal klassificeras som operationella eller finansiella, detta på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning (BFNAR, 2012). I K2 ska i stället alla leasingavtal klassificeras som operationella (BFNAR, 2016).

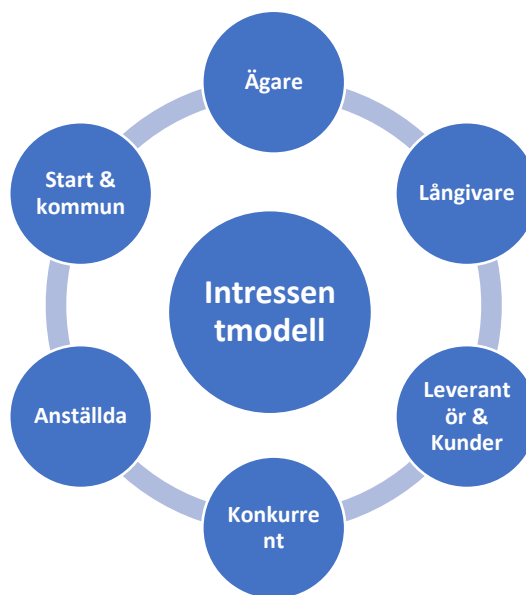
### **Värdering till verkligt värde**

Vid tillämpning av K2 får inte värdering till verkligt värde göras (BFNAR, 2016), vilket är tillåtet i K3 (BFNAR, 2016).

## 2.5 Teorier

### 2.5.1 Intressentteorin

Syftet med företagets externa redovisning är framför allt att förmedla information om företagets ekonomi till dess olika användare, främst till användare utanför företaget. Olika intressenter har olika informationsbehov, det kan till exempel finnas en skillnad i kunskapsnivå inom redovisning mellan de olika intressenterna (Smith et al., 2019). Enligt Harrison och Wicks (2013) handlar intressentteorin om hur företagen utöver ett ekonomiskt perspektiv skapar värde för dess intressenter. Vilka som ska klassas som ett företags intressenter finns det många olika åsikter om. Resonemanget gällande att redovisningen ska förmedla information till dess intressenter kommer behandlas vidare i studien. I studien kommer utgångspunkten vara från Smiths et al. (2019) intressentmodell, vilken presenteras nedan.



Figur 1: Intressentmodell

Ägare kan använda sig av den externa redovisningen för två olika syften, den ena är för beslut om att köpa, sälja eller behålla aktier i företaget. Det andra syftet de använder den externa redovisningen till är när de ska bedöma hur företagsledningen sköter företaget, vilket kan ligga som underlag för att ta beslut kopplat till företagsledningens fortsatta förtroende att driva vidare företaget. I vissa fall är ägarna samma individ som företagsledningen, då är ovan nämnda syften ej relevanta. I dessa fall används i stället redovisningen till att bedöma om företaget ger en rimlig avkastning och för att fatta beslut kopplat till företagets framtid. Ytterligare en kategori av intressenter är *långgivare* vilka kan vara i form av banker och andra kreditinstitut. För dessa

ligger fokus på kreditrisken, de vill veta hur stor risk det är att företaget som lånat pengar av dem inte betalar tillbaka. På kort sikt är kreditrisken beroende av företagens nuvarande soliditet och likviditet, medan det på lång sikt handlar mer om företagens lönsamhetsutveckling.

En annan kategori av intressenter är *leverantörer och kunder*, precis som långivarna kan leverantörerna lämna krediter till företaget, vilket gör att även dessa är intresserade av företagens möjlighet att betala. Även kunderna kan vara intresserade av företagens betalningsförmåga, för att kunna bedöma om ett framtida samarbete kan fortsätta, vilket även kan påverka kundens företag. En kund kan även vara intresserad av om företaget kommer att kunna genomföra de förpliktelser som överenskommit mellan kunden och företaget. En grupp av intressenter som inte alltid anses vara legitim är företagens *konkurrenter* dessa kan vilja använda den externa redovisningen för att till exempel se hur lönsamma olika produktsegment är. Även de som är *anställda* på företaget är att anses som intressenter, för denna kategori handlar det oftast om att de vill se hur företagens framtida ekonomi ser ut för att kunna bedöma om de kommer att få behålla sitt arbete. Den sista intressentkategorin som tas upp är *stat och kommun*, dessa är inte lika intresserade av företagens framtidsutsikter. De vill använda redovisningen för att bedöma om det skattemässiga resultatet beräknats i enlighet med ”god redovisningssed” (Smith et al., 2019).

### **2.5.2 Agentteori**

En annan teori är agentteorin. Denna teori fokuserar på ägarnas relation till företaget till skillnad från intressentteorin där fokus ligger på ett flertal intressenter. Denna teori är deskriptiv och syftar till att beskriva verkligheten och inte att påverka den (Artsberg, 2005). Teorin utgår från ett agent-principal-förhållande där agenten försöker maximera sin nytta på bekostnad av principalen och aktörerna förutsätts vara både rationella och nyttomaximerande (Artsberg, 2005). Agenten agerar i uppdrag av principalen, vilket ger agenten en möjlighet att agera utifrån sina egna intressen, som skapar en form av informationsasymmetri mellan parterna (Eisenhardt, 1989).

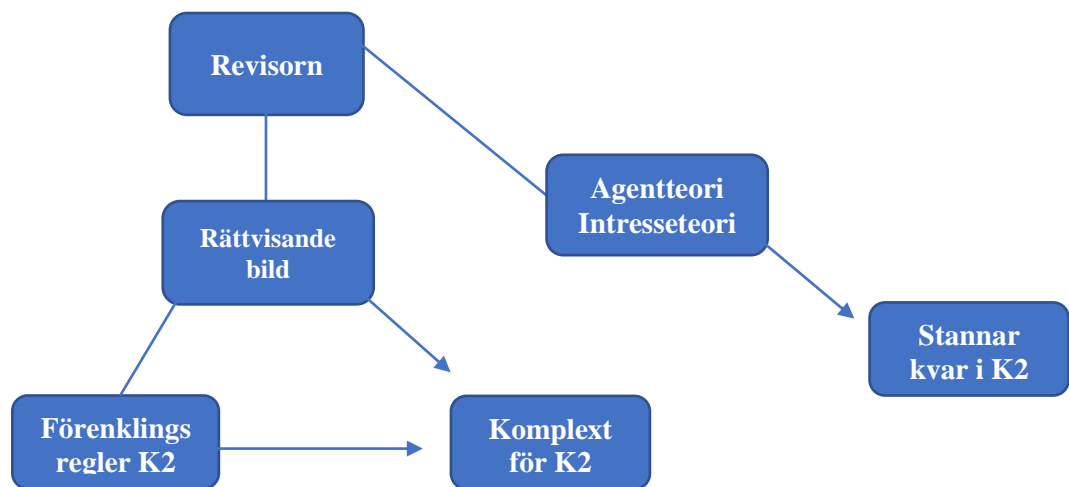
Enligt Jensen & Meckling, (1976) kan det skapas konflikter mellan agenten och principalen. Det för att agenten (företagsledning) och principalen (ägare) inte har liknande intressen och mål. Ett problem inom teorin är att det är svårt att motivera agenten till att arbeta mot principalens mål som gynnar principalen och inte agenten. Colbert & Jahera, (1988) tar i sin studie upp att individer kommer ta de beslut som maximerar deras egen nytta. Då företagsledningen har en stor kontroll över företagens verksamhet resulterar det i att ledningen

kommer ta beslut som gynnar dem själva, på bekostnad av intressenterna. På grund av detta nyttomaximerande förhållande kan effekten bli att agenten eftersträvar en redovisningsmetod vilken maximerar vinsten i företaget samtidigt som individen maximerar sin egen nytta. Agentteorin kan användas för att beskriva ett vinstmaximerande beteende (Jensen & Meckling, 1976). Denna studie kommer att tillämpa agentteorin för att utreda om det är vinstmaximering som driver bolagens val av redovisningsmetod.

## **2.6 Teorimotivering**

Intressentteorin och agentteorin kommer att tillämpas för att kunna undersöka om motivet enligt revisorns syn, till att mindre företag som är för komplexa för att redovisa enligt K2 ändå väljer att göra det, är kopplat till att täcka intressenternas informationsbehov eller om det mer handlar om att vinstmaximera.

## 2.7 Analysmodell



*Figur 2: Analysmodellmodell*

I figur två har en analysmodell sammanställts som utgår från revisorn och illustrerar hur referensramen kommer att användas för att besvara studiens frågeställningar. Studien kommer ta avstamp i de begrepp och teorier som beskrivits i referensramen vilka är rättvisande bild, förenklingsreglerna i K2, samt intressent och agentteorin. Revisorernas definition av rättvisande bild kommer att utforskas för att vidare undersöka med hjälp av förenklingsreglerna vilka aspekter som revisorer anser gör att ett företag är för komplext för att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild. Agentteorin och intresseteorin tillämpas för att undersöka varför revisorer tror att företag väljer att stanna kvar och redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa.

### **3. Metod**

---

*I detta avsnitt behandlas den kvantitativa metod som använts och varför denna metod valts för att kunna besvara frågeställningarna. Därefter redogörs för insamling av information och behandling av den information som insamlats. Avsnittet avslutas sedan med kritik mot metodvalet.*

---

#### **3.1 Forskningsansats**

Studien tar avstamp i en abduktiv ansats då syftet är att skapa en förståelse för hur revisorer definierar rättvisande bild. För att sedan utforska aspekter som revisorer anser kan leda till att mindre företag anses för komplexa för att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild. Samt varför revisorer tror att företag ändå redovisar enligt K2 trots komplexiteten. En abduktiv ansats skapar ett samspel mellan empiri och teori (Lind, 2019). Utifrån studien har författarna utgått från den teoretiska referensramen som sedan har förändrats under studiens gång när den empiriska datainsamlingen färdigställts.

#### **3.2 Metodval**

Den kvalitativa forskningen syftar till att använda sig av ord och undersöka deltagarnas uppfattning medan den kvantitativa forskningen i stället fokuserar på siffror och forskarens uppfattning (Bryman och Bell 2013). Studien syftar till att skapa en förståelse hur revisorer definierar rättvisande bild. För att sedan utforska vilka aspekter som revisorer anser gör att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild. Studien syftar även till att skapa en förståelse varför revisorer tror att företaget ändå väljer att redovisa enligt K2 trots komplexiteten. Utifrån syftet har en kvalitativ metod tillämpats för att kunna samla in djupgående information från revisorerna, En kvalitativ metod ger en möjlighet att se världen utifrån undersökningens personens perspektiv (Bryman & Bell, 2013), därför kan den användas för att studera revisorns syn på när ett företag anses för komplext för att redovisa enligt förenklingareglerna i K2.

#### **3.3 Datainsamling**

Datainsamlingen har skett genom semistrukturerade intervjuer med revisorer. Nedan presenteras intervjuformen som studien har använt sig utav.

#### **3.4 Intervjuer**

Kvalitativa metoder grundas i ett tolkande synsätt som ofta leder till flexibilitet. Det finns olika metoder för att skapa empiriskt underlag, en av dessa metoder är intervju (Lind, 2019). Den

kvalitativa intervjumetod som tillämpats i studien är semistrukturerad intervju, tanken med denna är enligt Bryman & Bell (2013) att skapa en djupare förståelse och uppfattning inom det område som studeras, frågorna i intervjun har en mer generell utformning med ett fokus på respondentens egna uppfattningar och synsätt. Då studiens syfte utgår från revisorernas syn ansåg därför författarna att semistrukturerad intervju var lämplig att tillämpa i studien.

Enligt Bryman & Bell (2013) ger en semistrukturerad intervju möjlighet för forskaren att ställa följdfrågor och respondenten får möjlighet att utveckla sina svar. Författarna valde en semistrukturerad intervju för att kunna ha möjligheten att ställa följdfrågor under intervjun. Detta ansågs viktigt för att få en så detaljerad information utifrån revisorernas syn på rättvisande bild och komplexiteten i ett mindre företag. Utifrån frågeställningarna och referensramen utformades en intervjuguide (se bilaga 1). Vilken tillämpades under samtliga intervjuer för att säkerställa att grunden till intervjuerna såg likadana ut, samt för att författarna skulle ha ett stöd som säkerställde att samtliga respondenter svarade på de mest centrala frågorna i studien.

### **3.5 Urval**

Ett visst strategiskt urval har tillämpats då bedömningen gjordes att respondenterna behövde besitta kunskap inom K-regelverken. Enligt Alvehus, (2013) används ett strategiskt urval när specifika egenskaper hos respondenterna är viktigt för att kunna besvara studiens frågeställningar. Bedömningen gjordes att intervjua revisorer för att de besitter kunskapen gällande regelverken och för att de har en granskande funktion till att redovisningen uppfyller en rättvisande bild. Eftersom det är revisorn som ska se till att redovisningen uppfyller en rättvisande bild finner författarna det lämpligt att utgå från revisorn för att utforska vilka aspekter som gör att mindre företag är för komplexa att redovisa enligt K2. Revisorn har även valts för att besvara varför de tror att företag fortsätter att redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa. Det valet är baserat på att revisorn är som en tredjeman mellan företaget och intressenterna därför finner författarna det intressant att utgå från dem. Utifrån revisorns svar kommer vi alltså få fram vad revisorer tror varför företag stannar kvar i K2 trots att de är för komplexa. Då det var svårt att få tag i revisorer som hade möjlighet att ställa upp på intervju användes även ett bekvämlighetsurval. Då det framför allt är revisorns roll som granskare av de mindre företagens årsredovisning som ansetts av stor vikt för studien har det inte efterfrågats någon speciell ålder, kön eller annan aspekt.

För att samla in ett tillräckligt stort empiriskt material till studien ska urvalet i en kvalitativ undersökning bestå av 8–10 respondenter (McCracken, 1988). Målsättningen sattes därför till att intervjua åtta revisorer där slutligen sex revisorer ställde upp på intervju. Att sex revisorer ställde upp i stället för åtta kan anses som en begränsning som påförts i studien och något som författarna inte kan styra över. Trots det är bedömningen att studien med sina sex respondenter kan bidra med att skapa en djupare förståelse och uppfattning inom det område som studeras. Då det empiriska underlaget enligt Lind (2019) vanligtvis utgörs av ett fåtal undersökningsenheter vid genomförande av kvalitativa studier.

### 3.6 Genomförande och presentation av respondenter

Innan intervjuerna skickades ett mejl till samtliga respondenter där det framgick studiens syfte, en uppskattad intervjutid och att respondenternas kommer att vara anonyma genom hela studien.

Intervjuerna var från början tänkta att hållas via ett fysiskt möte, vilket inte kunde genomföras på grund av rådande pandemin av Covid-19 (Kry, 2020). Det ledde till att författarna fick tänka om och intervjuerna fick i stället vara online via programmen teams och zoom. Det kan vara en nackdel med intervjuer som hålls online för att det är svårt att uppfatta kroppsspråk och se hur respondenterna reagerar på frågan (Alvehus, 2013). Under samtliga intervjuer hade respondenterna kameran på, det för att författarna så gott som möjligt kunde se hur respondenterna reagerade på frågorna som ställdes.

Respondent	Plattform	Längd	Datum
1	Zoom	40 min	2021-04-07
2	Teams	45 min	2021- 04-13
3	Teams	37 min	2021-05-04
4	Teams	46 min	2021-05-04
5	Teams	45 min	2021-05-05
6	Teams	35 min	2021-05-05

*Tabell 1: presentation av respondenter*



### **3.7 Bearbetning av datainsamling**

Den insamlade empirin har analyserats med en tematisk analys. Lind (2019) menar på att tematisk analys är bra vid en kvalitativ metod då den insamlade empirin kan sammankopplas med intervjuerna. Den tematiska analysen har genomförts i sex olika steg då stegen som ingår enligt Braun och Clarkes (2006) är transkribering, kodning, koden till teman, sammanställa och kontrollera teman, definiera teman samt slutresultatet till analysen.

Första steget var att transkribera materialet från intervjuerna vilket gjordes genom att omvandla intervjun in i ett Google drivedokument. När materialet var transkriberat till ett dokument lästes de igenom noggrant flertal gånger. På så sätt fick författarna en översikt över det empiriska materialet. Det andra steget bestod av att koda viktiga delar och segment i de transkriberade materialet som gjordes med hjälp av färgkodning i ett Google drivedokument. Kodningen gjordes först själva för att sedan tillsammans komma fram till ett underlag som vi var eniga med. Kodningen var till stor hjälp för att finna gemensamma nämnare mellan respondenterna. De som författarna letade efter var viktiga uttalanden som kunde ge oss en förståelse till intervjuguiden och koppling till referensramen. I det tredje steget sorterades kodningarna som gjorts till mer övergripande teman. Det fjärde steget innefattade att sammanställa de teman som identifierats för att se dess relevans och koppling till referensramen. För att i det femte steget förfinna de teman som identifierats och strukturera upp rubriker till analysarbetet. De teman som identifierats är: avspegla verkligheten, immateriella egenupparbetade tillgångar, materiella tillgångar, uppskrivning, uppskjuten skatteskuld, kostnad, tidsbrist, okunskap och begränsad miljö. Dessa teman har i det sjätte och sista steget sammanställs tillsammans med referensramen i ett analyskapitel som slutligen ska uppfylla studiens syfte och problemformulering.

### **3.8 Litteraturgenomgång**

För att få en större inblick i ämnet gjordes en överblick på tidigare forskning. För att hitta information som behövdes till studien har sökningar genomförts i olika databaser, bland annat Google scholar, worldcat och artikelsök. För att sedan finna information till uppsatsens problemområde och problemdiskussion har artikelsök genomförts i databaser med nyckelorden "true and fair view", "audit", "K2", "K3", "komplexitet". Ett flertal artiklar har gått igenom från bland annat tidningen balans som innefattar det mesta inom redovisning och revision.

### 3.9 Etiska förhållanden

När företagsekonomiska undersökningar görs uppkommer frågor om etik där det finns olika principer till att säkerställa att etiska aspekter hos representanterna respekteras. Några av de principerna är *anonymitetskravet*, *konfidentialitetskravet*, *informationskravet*, *nyttjandekravet*, *samtyckeskravet* och *falska förespeglningar* (Bryman & Bell, 2013).

Konfidentialitets- och anonymitetskravet handlar bland annat om att obehöriga inte ska ges tillgång till personuppgifter från respondenterna, denna information måste förvaras på ett sätt att det inte är möjligt för obehöriga att få tillgång till dessa uppgifter (Bryman & Bell, 2013). Kravet uppfylldes genom att revisorernas personuppgifter och svar förvarades på en externhårddisk som endast författarna hade tillgång till. För att undanhålla revisorernas personliga identitet har svaren presenterats anonymt. Revisorerna har benämnts som respondent och sedan tilldelats en siffra. Innan intervjun meddelades revisorerna att alla svar kommer att hållas anonyma.

Informationskravet handlar om att forskarna ska informera representanterna om uppsatsens syfte och förklara studiens innehåll (Bryman & Bell, 2013). För att upp uppfylla kravet skickades information ut om studiens innehåll och dess syfte till revisorerna innan utförandet av intervjun.

Nyttjandekravet är att representanternas uppgifter endast får användas till uppsatsens arbete (Bryman & Bell, 2013). Kravet uppfylldes genom att informationen från intervjuerna med revisorerna endast användes till studien.

Samtyckeskravet innebär att forskarna inte ska tvinga någon att medverka utan representanterna ska själva bestämma om de vill vara med i studien och vilka frågor de vill besvara (Bryman & Bell, 2013). Kravet uppfylldes genom att fråga revisorn om denne ville medverka i studien och genomföra en intervju. Innan intervjun informerades revisorn om att denne inte behöver svara på frågorna om de ansågs obekväma.

Falska förespeglningar innebär att lura respondenterna, det kan handla om intervjuaren lämnar missvisande information kring avsikten med undersökningen. (Bryman & Bell, 2013). Detta uppfylldes genom att inte någon felaktig information uppgavs under intervjun

### **3.10 Trovärdighet**

Trovärdighet är ett centralt begrepp vid en kvalitativ forskningsmetod. Begreppet består av fyra aspekter: tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering (Bryman & Bell, 2013). Utifrån kritikerna kommer en diskussion genomföras hur tillförlitlig studien är.

Tillförlitlighet är första kriteriet och beskrivs av Bryman & Bell (2013) som att informationen ska vara korrekt. Under intervjun frågade författarna en extra gång om något var otydligt, det för att säkerställa att svaren uppfattades rätt. Överförbarhet är det andra kriteriet och syftar till i vilken utsträckning studiens resultat kan användas vid senare tillfälle och i andra sammanhang (Bryman & Bell, 2013). Eftersom det är sex intervjuer i studien avspeglar de dem specifika respondenternas upplevelser och uppfattningar därav kan inte resultatet spegla alla samtliga revisorer som finns. De gör att studien är överförbar till viss del då författarna anser att studien kan bidra till en mer omfattande framtida studie inom samma område. Pålitlighet som är det tredje kriteriet handlar om att hantera underlag som rör undersökningen och förmågan att få ett liknande resultat vid en annan tidpunkt och av andra forskare. Vilket gör det extra viktigt att redogöra hela forskningsprocessen (Bryman & Bell, 2013). Under studien har noggranna beskrivningar presenterats gällande metodval, datainsamling och genomförande för att ge en förståelse hur studien har genomförts. Med hjälp av handledare har även ett kritiskt arbete kunnat ske för att studien ska bli så förståelig som möjligt. Det fjärde och sista kriteriet konfirmering, tar utgångspunkt om studien genomförts i god tro och i enlighet med de regler som föreligger, där inga personliga värderingar ska påverka studiens resultat. Genom hela arbetet med studien har författarna varit i god tro och inte låtit personliga åsikter påverka varken författarnas svar eller studiens resultat.

### **3.11 Metodkritik**

Viss kritik kan riktas mot kvalitativa undersökningar för att de ibland kan bli för subjektiva då forskarens egna värderingar och tolkningar kan påverka undersökningen. Vid en semistrukturerad intervju är det forskaren som upprättar frågor utifrån vad som anses lämpligt för att besvara uppsatsens frågeställning. Vid sammanställningen kommer återigen forskarens uppfattning och tolkningar in. Därför är det viktigt att forskaren samlar in ett brett underlag för att minimera risken för egna tolkningar när intervjun sammanställs (Bryman och Bell, 2017).

## 4. Empiri

---

*I detta avsnitt behandlas det material som samlats in från de genomförda intervjuerna. Respondenternas svar från intervjuerna presenteras varje respondent för sig. Först presenteras revisorns definition på rättvisande bild, sedan de aspekter som leder till komplexitet och till sist varför de tror att företag redovisar enligt K2 trots att de är för komplexa.*

---

### 4.1 Intervjuer

Samtliga respondenter är auktoriserade revisorer på olika revisionsbyråer i Sverige, respondenterna hålls anonyma och presenteras som respondent ett till sex.

#### 4.1.1 Respondent 1

##### Definition av Rättvisande bild

*“Begreppet rättvisande bild ska på något sätt avspegla företagets ekonomiska ställning på marknaden utifrån användarens perspektiv”.*

##### Komplexitet

Respondenten menar på att ett mindre företag kan vara för komplext för att redovisa enligt K2, och att regelverket passar mindre företag som är enklare. Enligt respondenten finns det flera aspekter som samspelar till att ett mindre företag kan vara för komplext för att redovisa enligt K2. En aspekt som sticker ut är mindre företag som har en stor del egenupparbetade immateriella tillgångar, tex “spelbolag och läkemedelsföretag” eftersom de redovisas olika beroende på regelverk som tillämpas. Redovisar företaget enligt K2 kostnadsförs utgifterna till skillnad från K3 där utgifterna aktiveras. Därför menar respondenten på att mindre företag som har en stor del egenupparbetade immateriella tillgångar uppvisar en rättvisande bild om de i stället redovisar enligt K3.

##### Stannar i K2

Enligt respondenten kan grundorsaken att företaget ändå redovisar med K2 vara okunskap hos företaget. Respondenten ger exempel på relativt nystartade företag som inte besitter kompetensen att redovisa enligt mer avancerade regelverk. Respondenten tror därför att ett byte av regelverk från K2 till K3 inte alltid är en möjlighet för alla mindre företag.

#### **4.1.2 Respondent 2**

##### **Definition av Rättvisande bild**

*” Jag ser rättvisande bild som ett begrepp som ger en kvalitetsstämpel på årsredovisningen, vilket för mig bland annat innebär att följa lag och normering vid redovisning och revisionsarbete.”*

##### **Komplexitet**

Respondenten menar på att vissa mindre bolag inte bör redovisa enligt K2 på grund av att de är för komplexa för att passa i regelverket. Enligt respondentens bedömning bör inte alla bolag som enligt storlekskriterierna uppfyller kraven för att få redovisa enligt K2 göra det. Respondenten anser bland annat att de företag som innehar mycket materiella tillgångar i form av byggnader inte bör redovisa enligt K2 trots att de uppfyller storlekskraven för det. Då större eventuella uppskrivningar av byggnader skulle leda till att balansräkningen inte uppvisar en rättvisande bild. I K2 är det inte tillåtet att redovisa uppskjutna skatteskulder, vilket skulle innebära att den uppskjutna skatteskuld som uppkommer vid en eventuell uppskrivning av byggnaden inte syns i företagets årsredovisning. Respondenten menar på att detta är en aspekt som skulle kunna göra att företaget kan anses för komplext för att redovisa enligt K2. Respondenten tar även upp att om företaget i stället redovisat enligt K3, där uppskjuten skatteskuld tas upp i balansräkningen skulle det ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning.

##### **Stannar i K2**

Enligt respondenten handlar det ofta om att det kostar mer att redovisa enligt K3 än vad det gör att redovisa enligt K2. Företaget behöver andra resurser för att kunna göra de bedömningar som behöver göras när företaget redovisar enligt K3. Eftersom K2 inte medför dessa bedömningar utan regelverket är regelstyrt tror respondenten att de är vanligt orsak till att de i stället stannar kvar och redovisar enligt K2.

#### **4.1.3 Respondent 3**

##### **Definition av Rättvisande bild**

*“Jag anser att detta är ett begrepp som många tolkar på olika sätt, för mig innebär det att ett företag ska uppvisa sin ekonomiska ställning på ett så rättvisande sätt som möjligt”*

## **Komplexitet**

Respondenten anser att ett mindre företag som enligt årsredovisningslagen får redovisa enligt K2 ofta uppvisar en rättvisande bild. Däremot finns det vissa få undantag där företaget skulle uppvisa en mer korrekt bild av verkligheten om de i stället redovisade enligt K3. Ett exempel på detta är enligt respondenten bostadsrättsföreningar på grund av att de har flertalet bostäder då redovisningen av avskrivningen för de olika regelverken skiljer så pass mycket åt att det kan leda till ett stort utfall på resultat och balansräkningen. Respondenten uttrycker att ett företag som innehar flera bostäder skulle ge en mer rättvisande bild om företaget skulle skriva av dessa i komponenter i stället för att skriva av hela byggnaden.

## **Stannar i K2**

Respondenten uttrycker att det kan vara flera orsaker tillsammans som ligger till grund för att mindre företag väljer att redovisa enligt K2 fast att de enligt respondenten bör redovisa enligt K3. Respondenten uttrycker att det krävs mer resurser för det mindre företaget om de i stället redovisar enligt K3. Dessa extra resurser medför ytterligare kostnader för företaget. Dessa kostnader menar respondenten att många företag hellre lägger på att utveckla verksamheten än att lägga på redovisningen. Respondenten menar också på att det medför en högre kompetens hos de personer som sköter redovisningen, som inte alla mindre företag besitter. Vilket då gör att företaget hellre redovisar enligt K2 på grund av att de är ett lättare regelverk.

### **4.1.4 Respondent 4**

#### **Definition av Rättvisande bild**

*”Begreppet rättvisande bild utgår från den bild ett bolag ger när en utomstående betraktare bildar sig en uppfattning om bolaget. Användande av god redovisningssed, grundläggande redovisningsprinciper, normer och praxis förutsätts leda till en rättvisande bild för en utomstående betraktare.”*

## **Komplexitet**

Respondenten uttrycker att det finns många företag där verksamheten är så komplex att andra regelverk än K2 skulle vara mer lämpliga. Som exempel kan nämnas bolag som bedriver forskning och utveckling och har egenupparbetade utvecklingskostnader som inte får aktiveras enligt K2. Även fastighetsbolag där fastigheter kan vara föremål för uppskrivning och då komponentindelning kan vara av väsentlighet. Respondenten anser att vid jämförelser inom till

exempel branscher kan det finnas ett stort värde i att använda samma redovisningsregler som branschen i stort. Vilket kan bedömas ge en mer rättvisande bild och därmed bedömningsunderlag för olika intressenter

### **Stannar i K2**

Respondenten menar att K2 ger en enklare redovisning och att företag som verkar i en begränsad miljö kan ha mindre behov av en mer anpassad redovisning. Respondenten uttrycker att alla företag inte har behovet att redovisa enligt K3 utan att de räcker att redovisa enligt K2 för att ge en rättvisande bild gentemot intressenterna. Om det skulle behövas menar respondenten att man kan lägga till tilläggsupplysningar om väsentliga förhållanden i till exempel förvaltningsberättelsen.

#### **4.1.5 Respondent 5**

##### **Definition av Rättvisande bild**

*”En rättvisande bild skulle för mig kunna likställas med en uppfattning om verkligheten som den faktiskt är, och som majoriteten av alla åskådare av denna bild uppfattar lika. Dvs det handlar inte om att enbart ett sätt är rätt och det är det enda som ger en rättvisande bild. Vad vi bildar oss en uppfattning om kan se olika ut, men uppfattningen om det är ändå densamma”.*

##### **Komplexitet**

Respondenten uttrycker att mindre företag skulle kunna anses för komplexa för att redovisa enligt K2. Utöver storlekskravet i ÅRL skulle en aspekt kunna vara om företaget har stora utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. Ytterligare en aspekt som respondenten lyfter är om ett mindre företag har stora tillgångar i form av byggnader och att dessa skulle behöva skrivas upp. Redovisar då företaget enligt K2 får de inte redovisa den uppskjutna skatteskuld som uppkommer i och med uppskrivningen. Detta skulle kunna göra att företaget inte uppvisar en rättvisande bild vid tillämpning av K2 regelverket.

### **Stannar i K2**

Respondenten tror att ett mindre företag som anses för komplext för att redovisa enligt K2 ändå väljer att göra det kan bero på bristen på kompetensen hos de redovisningsansvariga. K2 är enligt respondenten ett mycket enklare regelverk och det krävs en annan kompetens för att redovisa enligt K3. En annan anledning enligt respondenten skulle även kunna vara att det tar

betydligt längre tid att redovisa enligt K3 som företaget i stället kan lägga på annat om de fortsätter att redovisa enligt K2.

#### **4.1.6 Respondent 6**

##### **Definition av Rättvisande bild**

*”Min definition av begreppet rättvisande bild är att man ska uppvisa bolagets ekonomiska situation så korrekt som möjligt, detta med hänsyn till årsredovisningen i sin helhet – med alla dess delar. Kopplat till K-regelverken bör man således välja det regelverk som uppvisar så rättvisande bild som möjligt av företaget i fråga.”*

##### **Komplexitet**

Respondenten menar på att vissa företag kan vara för komplexa för att redovisa enligt K2 och att i stället redovisa enligt K3 kan tyckas ge en mer rättvisande bild av företaget men uttrycker även att detta inte är något de stöter på dagligen. Förutom kriterierna som ställs upp i Årsredovisningslagen för vad som är att betrakta som ett större företag skulle respondenten säga att det beror på hur verksamheten ser ut, vad som utgör substansen och vad som finns i de finansiella rapporterna. En begränsning som kan uppstå i redovisningen kan vara om ett behov av uppskrivning av en fastighet till marknadsvärde föreligger. Rör det sig om ett bolag vars finansiella rapporter väsentligen innehåller denna typ av tillgång kan det vara av vikt att se över vilket regelverk som rimligen bör användas, men att det inte nödvändigtvis behöver vara K3 det landar i.

##### **Stannar i K2**

Respondenten menar på att om inte företaget överstiger kriterierna som ”tvingar” dem in i K3-regelverket kan de själva vilja fortsätta redovisa enligt K2, varför de vill göra det kan det finnas flera olika anledningar till. Respondenten tar upp att det i vissa fall kan bero på okunskap hos ägare, företagsledning eller ekonomipersonal. Det är långt ifrån alla som förstår innebörden av ett byte till ett annat regelverk och att det i och med detta kan uppstå en ovilja att se över om ett byte av regelverk skulle vara lämpligt. Respondenten nämner att ur ett ägar- samt ledningsperspektiv kan det upplevas som enklast att hålla sig kvar i K2 då K3 kan uppfattas som stort svårt och komplext i förhållande till K2. Ytterligare en aspekt som respondenten tar upp är tidsbrist, då entreprenörer ofta satsar all sin tid på att driva företaget framåt och att många av dessa inte är intresserade av de ekonomiska rapporterna mer än att resultatet på sista raden ser bra ut. Respondenten lyfter även att det inte är gjort i en handvändning att byta regelverk



och att detta skulle kunna handla om en kostnadsfråga då det innebär mycket arbete bland annat behöver företaget se över sina redovisningsprinciper och räkna om ingående balanser.

#### 4.2 Sammanfattning av empiri

Sammanfattningsvis framkom det att respondenterna hade olika definitioner av rättvisande bild. Någon dem alla hade gemensamt är att redovisningen på något sätt ska avspegla verkligheten. De aspekter som respondenterna tagit upp som kan leda till att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2 gick att hänföra till några av förenklingsreglerna, vilka var egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella anläggningstillgångar, uppskjuten skatteskuld, uppskrivning och värdering till verkligt värde. De har även framkommit att respondenternas motiv till att företagen stannar kvar i K2 trots att de är för komplexa kan sammanfattas till kostnaden att byta regelverk, tidsbrist, okunskap inom företaget samt att företaget verkar på en begränsad marknad där det ur ett intressentperspektiv inte finns behov av mer detaljer. I tabellen nedan presenteras varje respondents definition på begreppet rättvisande bild.

<p style="text-align: center;"><u>Respondent 1</u></p> <p><i>“Begreppet rättvisande bild ska på något sätt avspegla företagets ekonomiska ställning på marknaden utifrån användarens perspektiv”.</i></p>	<p style="text-align: center;"><u>Respondent 2</u></p> <p><i>” Jag ser rättvisande bild som ett begrepp som ger en kvalitetsstämpel på årsredovisningen, vilket för mig bland annat innebär att följa lag och normering vid redovisning och revisionsarbete. ”</i></p>
<p style="text-align: center;"><u>Respondent 3</u></p> <p><i>“Jag anser att detta är ett begrepp som många tolkar på olika sätt, för mig innebär det att ett företag ska uppvisa sin ekonomiska ställning på ett så rättvisande sätt som möjligt.”</i></p>	<p style="text-align: center;"><u>Respondent 4</u></p> <p><i>”Begreppet rättvisande bild utgår från den bild ett bolag ger när en utomstående betraktare bildar sig en uppfattning om bolaget. Användande av god redovisningssed, grundläggande redovisningsprinciper, normer och praxis förutsätts leda till en rättvisande bild för en utomstående betraktare.”</i></p>
<p style="text-align: center;"><u>Respondent 5</u></p> <p><i>”En rättvisande bild skulle för mig kunna likställas med en uppfattning om verkligheten som den faktiskt är, och som majoriteten av alla åskådare av denna bild uppfattar lika. Dvs det handlar inte om att enbart ett sätt är rätt och det är det enda som ger en rättvisande bild. Vad vi bildar oss en uppfattning om kan se olika ut, men uppfattningen om det är ändå densamma”.</i></p>	<p style="text-align: center;"><u>Respondent 6</u></p> <p><i>”Min definition av begreppet rättvisande bild är att man ska uppvisa bolagets ekonomiska situation så korrekt som möjligt, detta med hänsyn till årsredovisningen i sin helhet – med alla dess delar. Kopplat till K-regelverken bör man således välja det regelverk som uppvisar så rättvisande bild som möjligt av företaget i fråga.”</i></p>

Tabell 2: Respondenternas definition av rättvisande bild

## 5. Analys

I detta avsnitt genomförs en analys av den insamlade empirin tillsammans med den tidigare uppställda referensramen. Analysen utgår från den analysmodell som presenterats under teoriavsnittet. Där revisorer först kommer få ge sin definition av begreppet rättvisande bild för att sedan nämna aspekter som kan leda till att inte mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2 att de längre inte uppvisar en rättvisande bild. För till sist analysera varför revisorer tror att mindre företag som är för komplexa för att redovisa enligt K2 ändå väljer att göra det.

### 5.1 Överblick teman

Nedanför presenteras en överblick av de teman som har identifierats utifrån den insamlade empirin. De teman som presenteras kommer från de ämnen och nyckelbegrepp som är av relevans för studiens problemformuleringar samt referensram.

<b>Problemformulering</b>	<b>Teman</b>
"Hur definierar revisorer rättvisande bild?"	<ul style="list-style-type: none"><li>- <i>Avspegla verkligheten</i></li></ul>
"Vilka aspekter gör att revisorer anser att mindre företag är för komplexa och inte längre uppvisar en rättvisande bild när de redovisar enligt K2?"	<ul style="list-style-type: none"><li>- <i>Egen upparbetade immateriella tillgångar</i></li><li>- <i>Materiella anläggningstillgångar</i></li><li>- <i>Uppskrivning</i></li><li>- <i>Uppskjuten skatt</i></li></ul>
"Varför tror revisorer att ett komplext företag ändå redovisar enligt K2?"	<ul style="list-style-type: none"><li>- <i>kostnaden att byta regelverk</i></li><li>- <i>tidsbrist</i></li><li>- <i>okunskap inom företaget</i></li><li>- <i>företaget verkar på en begränsad marknad med inga behov av mer detaljer</i></li></ul>

Tabell 3: Teman utifrån insamlad empiri

### 5.2 Rättvisande bild

Under detta avsnitt kommer en analys att genomföras av den insamlade empirin på revisorers definition av rättvisande bild tillsammans med referensramens uppställning av begreppet. De tema som identifierats kopplat till begreppet är att redovisningen ska avspegla verkligheten.

Vår studie indikerar att revisorer definierar begreppet rättvisande bild på olika sätt. Som komplement till Martons (FAR, 2019) studie som nämner att olika användare tolkar och har olika syn på vad en rättvisande bild är, visar vår studie att revisorer även som granskare har olika bild av begreppet rättvisande bild.

Vår studie påvisar att det finns många olika tolkningar på begreppet rättvisande bild. Vilket är i likhet med Asare och Wrights, (2012) studie där de lyfter fram att årsredovisningslagen lämnar ett stort tolkningsutrymme som skapar en problematik för användarna av redovisningen då begreppet rättvisande bild tolkas på olika sätt beroende på vem användaren är. Som komplement kan vår studie visa på att det trots de olika tolkningarna finns ett visst tema i revisorers definition av begreppet rättvisande bild, där samtliga definitioner från revisorerna i den insamlade empirin innehåller information om att företagets ekonomiska ställning på något sätt ska avspegla verkligheten så bra som det går. Detta är något som styrks av Alexander & Jermakowicz, (2006) som tar upp vikten av att företaget uppvisar en rättvisande bild för att inte vilseleda dess intressenter.

### **5.3 Komplexitet**

Under detta avsnitt kommer en analys att genomföras av den insamlade empirin tillsammans med referensramen gällande de aspekter revisorer anser gör att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2. De teman som identifierats är egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella tillgångar, uppskrivning och uppskjuten skatt.

Vår studie visar på att revisorer anser att mindre företag kan vara för komplexa för att redovisa enligt K2 då regelverket bara är till för mindre företag som består av enklare förhållanden. Söderin och Eriksson (2020) uttrycker att avsikten med K2 är att tillämpa det på mindre bolag med en ur ett redovisningsmässigt perspektiv relativt enkel verksamhet, men att det trots detta ges en möjlighet för mindre bolag att tillämpa regelverket oavsett hur komplexa de är. Maines, et al., (2003) som menar på att det principbaserade regelverket är uppbyggt på principer som lämnar ett stort tolkningsutrymme, medan ett regelbaserat regelverk är uppbyggt på mer specifika regler vilka inte lämnar något stort utrymme för tolkning.

Vår studie kan även påvisa att de aspekter som skulle kunna göra att ett företag är att anses för komplext för att redovisa enligt ett regelbaserat K2 och inte uppvisar en rättvisande bild, har en

koppling till förenklingsreglerna i K2 är aspekter som enligt revisorer gör att mindre företag kan anses för komplexa att redovisa enligt K2. Philips et al., (2010) har fört diskussioner kring regelbaserade och principbaserade regelverk, där de menar på att regelbaserade regelverk inte passar alla typer av företag då reglerna för de regelbaserade regelverken kan göra det svårt för vissa företag att visa dess verkliga ekonomiska ställning. Enligt Nelson (2003) uppfattas den regelbaserade redovisningen som komplex i förhållande till den principbaserade.

Ytterligare kan vår studie påvisa att några av förenklingsreglerna i K2 är aspekter som enligt revisorer gör att mindre företag kan anses för komplexa att redovisa enligt K2. De förenklingsregler som har identifierats via den tematiska analysen är egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella anläggningstillgångar, uppskrivning och uppskjuten skatt. Dessa presenteras var för sig nedan.

### **5.3.1 Egenupparbetade immateriella tillgångar**

Av studien framgår det att ett företag som har en stor del egenupparbetade immateriella tillgångar kan anses vara för komplexa för K2's redovisning i och med att utgifterna inte får aktiveras utan kostnadsförs. Då man enligt K3 får ta upp utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar som en tillgång i balansräkningen (BFNAR, 2012) till skillnad från K2 där utgifterna ska kostnadsföras (BFNAR, 2016). Empirin påvisar att företag som bedriver forskning och utveckling som därmed har stora delar egenupparbetade immateriella tillgångar samt spelbolag eller läkemedelsföretag för att de har stora utvecklingskostnader som inte får aktiveras.

### **5.3.2 Materiella tillgångar**

Fastighetsbolag och företag med flertalet bostäder kan enligt studien vara föremål till att mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2. De för att man i K3 skriver av sina materiella tillgångar i form av komponenter (BFNAR, 2012) medan i K2's redovisning skrivs hela tillgångar av som en enda tillgång (BFNAR, 2016). Empirin visar på att ett företag uppvisar en mer rättvisande bild när dessa skrivs av i komponenter istället för hela tillgången.

### **5.3.3 Uppskrivning**

Empirin visar på att ett företag som har fastigheter vilka kan vara föremål för uppskrivning kan anses för komplexa för att redovisa enligt K2. Ett företag som redovisar enligt K2 får inte skriva upp tillgångar (BFNAR, 2016), vilket ges möjlighet i K3 (BFNAR, 2012). Vilket enligt studien

leder till att företag som förväntas ha fastigheter som ökar i värde inte alltid passar att redovisa enligt K2.

#### **5.3.4 Uppskjuten skatteskuld**

Empirin visar på att den uppskjutna skatteskuld som uppkommer vid en eventuell uppskrivning av en fastighet kan vara en aspekt som gör att företaget är för komplext för att redovisa enligt K2. Enligt K3 måste ett företag redovisa uppskjuten skatt (BFNAR, 2012) medan det i K2 är förbjudet att redovisa uppskjuten (BFNAR, 2016). Studien påvisar även att balansräkningen inte uppvisar en korrekt rättvisande bild om uppskjuten skatteskuld inte redovisas som man inte får enligt K2.

### **5.4 Stannar i K2**

En analys har genomförts av den insamlade empirin tillsammans med referensramen angående varför revisorer tror att ett komplext företag ändå redovisar enligt K2. Vår studie kan påvisa olika anledningar som skulle kunna ligga till grund för detta. De teman som identifierats är kostnaden att byta regelverk, tidsbrist, okunskap inom företaget samt att företaget verkar på en begränsad marknad utan behov av mer detaljer.

Syftet med företagets externa redovisning är framför allt att förmedla information om företagets ekonomi till dess olika användare. Företagets intressenter i form av ägare, långivare, leverantörer, kunder, konkurrenter, anställda, stat och kommun har samtliga olika informationsbehov (Smith et al., 2019). Agentteorin fokuserar till skillnad från intressentteorin på ägarnas relation till företaget och inte på samtliga intressenter (Artsberg, 2005). Jensen & Meckling, (1976) som menar på att det kan skapas målkonflikter mellan agenten och principalen på grund av deras egenintresse.

#### **5.4.1 Kostnaden att byta regelverk**

Vår studie visar att det enligt revisorer kan vara kostnaden att byta regelverk som är en anledning till att mindre företag väljer att fortsätta redovisa enligt K2, att de genom att inte byta regelverk minimerar sina kostnader. Vilket kan styrkas genom agentteorin i att agenten i form av företagsledningen försöker maximera sin nytta på bekostnad av principalen i form av ägarna som båda förutsätts vara rationella och nytto-maximerande (Artsberg, 2005).

### **5.4.2 Tidsbrist**

Studien påvisar även att tidsbrist kan vara en anledning som revisorer ser skulle kunna göra att företag fortsätter att redovisa enligt K2 detta kan handla om tidsbrist kopplat till själva bytet av regelverket, då det är en tidskrävande process. Det kan även handla om tidsbrist kopplat till själva redovisningen då det går mycket snabbare att redovisa enligt K2. Att företagsledningen på grund av tidsbrist väljer att fortsätta redovisa enligt K2 skulle även detta kunna kopplas till att de vill maximera sin nytta på bekostnad av ägarna (Artsberg, 2005).

### **5.4.3 Okunskap inom företaget**

Ytterligare kan studien påvisa att okunskap inom företaget är något som revisorer anser skulle kunna vara en anledning till att företagen fortsätter att redovisa enligt K2, att företaget inte besitter kunskapen att redovisa enligt K3. Att på grund av okunskap fortsätta att redovisa enligt K2 kunna förklaras i att företagsledningen maximerar sin nytta på bekostnad av principalen (Artsberg, 2005).

### **5.4.4 Företaget verkar på en begränsad marknad utan behov av mer detaljer**

Att företaget verkar i en begränsad marknad där behovet av en mer detaljerad redovisning inte finns är även detta något som revisorer anser vara betydande när företag fortsätter att redovisa enligt K2. I enlighet med Smith et al., (2019) som lyfter fram att syftet med den externa redovisningen bland annat är att förmedla information om företagets ekonomi till dess användare, verkar företaget i en begränsad miljö skulle intressenternas informationsbehov kunna anses vara uppfyllt.

## **5.5 Sammanfattning av analys**

Vår studie visar att revisorer som granskare definierar begreppet rättvisande bild på olika sätt, där ett gemensamt tema har varit att företagets ekonomiska ställning på något sätt ska avspegla verkligheten så bra som det går. Utöver de storlekskrav som ställs upp enligt Årsredovisningslagen finns det andra aspekter som enligt revisorer kan leda till att ett mindre bolag kan anses för komplext för att redovisa enligt K2. De aspekter som framkommit i studien är egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella anläggningstillgångar, uppskrivning och uppskjuten skatteskuld. Vår studie visar även att när företaget väljer att stanna kvar i K2 på grund av att de inte vill ta kostnaden för att byta regelverk, för att det tar mindre tid att redovisa eller för att företagsledningen inte har tillräcklig kunskap kan det innebära att agenten i form

av företagsledningen maximerar sin nytta på bekostnad av intressenternas informationsbehov (Artsberg, 2005). Ytterligare visar vår studie på att majoriteten av anledningarna till att mindre företag redovisar enligt K2 trots att de anses för komplexa har sitt ledmotiv i att maximera sin nytta på bekostnad av intressenten. Agerar företaget på en begränsad marknad utan behov för mer detaljer än de som framkommer från en redovisning enligt K2, kan även detta vara en anledning till att de fortsätter redovisa enligt K2.

## 6. Slutsatser

---

*I detta avsnitt ges först en återblick till studiens syfte för att sedan presenteras en slutdiskussion utifrån referensramen och empiriskt material. Vidare presenteras studiens bidrag samt förslag till vidare studier. För till sist presenteras samhällliga och etiska aspekter.*

---

### 6.1 Slutdiskussion

Studiens syfte var att utforska aspekter som gör att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2 där de inte längre uppvisar en rättvisande bild. Studiens syfte var även att utforska varför revisorer tror att företag redovisar enligt K2 trots att de är för komplexa.

Vår studie visar att revisorer definierar begreppet rättvisande bild på olika sätt då samtliga revisorer som deltagit i studien har lämnat olika tolkningar av begreppet. Ett tema som funnits i samtliga definitioner har varit att rättvisande bild innebär att företagets ekonomiska ställning ska avspegla verkligheten så bra som det går. Revisorerna är eniga om att mindre företag som är för komplexa inte uppvisar en rättvisande bild om de redovisar enligt K2. De aspekter som studien kommit fram till kan göra att ett mindre företag är för komplext att redovisa enligt K2 går att hänföra till förenklingsreglerna som ställs upp för de företag som tillämpas K2. Vår studie visar att följande aspekter gör att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2.

- Företag som bedriver forskning och utvecklings samt spelbolag och läkemedelsföretag som har stora poster egenupparbetade immateriella tillgångar som måste kostnadsföras i resultaträkningen.
- Fastighetsbolag eller andra företag som har flertalet byggnader respektive fastigheter där man måste skriva av hela tillgången vilket kan få en inverkan på resultaträkningen.
- Företag som har fastigheter eller innehar andra stora poster vilka kan vara föremål för uppskrivning, får inte göra någon uppskrivning. Detta får i sin tur en inverkan på balansräkningen.
- Företag med stora tillgångar i form av byggnader som behöver skrivas upp, den uppskjutna skatteskulden som uppkommer vid uppskrivningen får inte redovisas.

Det har även framkommit av vår studie att revisorer anser att det finns olika motiv till att företaget fortsätter att redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa. De motiv som studien kommit fram till presenteras nedan.



- Det blir billigare för företaget att redovisa enligt K2 än om de skulle byta regelverk.
- Företaget sparar tid genom att redovisa enligt K2 då K3 kräver mer tid och att dessutom tar tid att byta regelverk som företaget istället kan lägga på verksamheten.
- Företaget inte besitter kunskapen till en regelverksbyte då K3 kräver mer från redovisningen.
- Att företag som verkar i en begränsad miljö där redovisningen inte behöver innehålla fler detaljer.

## 6.2 Studiens bidrag

Genom insamlad empiri bidrar denna studie med kunskap om begreppet rättvisande bild, att det inte enbart är användare utan även revisorer i form av granskare som har olika syn på vad rättvisande bild innebär. Revisorer i studien anser att mindre företag kan bestå av en komplex verksamhet som gör att de inte uppvisar en rättvisande bild när de redovisar enligt K2. Där motivet framförallt är för att maximera sin nytta på bekostnad av intressenterna. Studien har därför bidragit till att ta fram vad som gör ett mindre företag för komplext för att redovisa enligt K2. De som framkommit av studien går att koppla till några av förenklingsreglerna som medför de företag som redovisar enligt K2, vilka är egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella tillgångar, uppskrivningar och uppskjuten skatteskuld. Dessa förenklingsregler kan bokföringsnämnden ha med sig i sin översyn av vilka företag som får tillämpa K2 då vissa justeringar kan behöva genomföras för att säkerställa att redovisningen uppvisar en rättvisande bild gentemot externa intressenter.

## 6.3 Förslag till vidare forskning

I studien har revisorer definierat aspekter som kan ligga till grund för att ett mindre företag kan anses för komplexa för att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Aspekterna som definierats är egenupparbetade immateriella tillgångar, materiella tillgångar, uppskrivningar och uppskjuten skatteskuld. Förslag på vidare forskning är att se över om det behöver göras någon förändring av regelverken. I årsredovisningslagen ställs det upp storlekskrav på vilka företag som får redovisa enligt K2, behöver det eventuellt finnas något mer än storlekskravet som begränsar vilka företag som får redovisa enligt K2. Ett annat förslag på vidare studier är att studera hur dessa aspekter som framkommit av studien påverkar att företaget inte längre uppvisar en rättvisande bild.

## **6.4 Samhälleliga och etiska aspekter**

Det kan, ur ett samhällligt perspektiv, anses viktigt att företagets årsredovisningar uppvisar en rättvisande bild av dess ekonomiska ställning. Detta på grund av att redovisningen är som företagets kommunikation till dess intressenter. Då redovisningen kan anses som ett beslutsunderlag för intressenter är det viktigt att den uppvisar en tillförlitlig och rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Av studien har det framkommit att vissa mindre företag kan vara för komplexa för att redovisa enligt K2 att de inte uppvisar en rättvisande bild. Är det så att dessa komplexa företag ändå väljer att redovisa enligt K2 kan de här beslutsunderlaget bli missvisande för intressenterna. Studiens bidrag kan således ge information till bokföringsnämnden i deras arbete med utvärderingen av regelverken samt tillföra mer information till företags intressenter för att minska informationsasymmetrin mellan parterna. I dagens samhälle är det även viktigt att agera på ett etiskt sätt. Det kan anses oetiskt att företag ges en möjlighet att inte uppvisa en rättvisande bild genom att redovisa enligt K2 trots att de är för komplexa för regelverket.

## **6.5 Studiens begränsningar**

Studiens resultat blir begränsat då resultatet avseglar studiens sex respondenters åsikter och upplevelser, en generalisering kan därför inte göras för alla revisorer. En anledning till att det blev sex respondenter är att revisorer har en hög arbetsbelastning under den tid som studien genomförs vilket gjort det svårt att få tag på revisorer som ville medverka. Det kan även diskuteras om studiens trovärdighet skulle öka om det genomförts fler intervjuer. Författarna anser att trots fåtalet respondenter bidrar ändå studien till en ökad förståelse gällande de aspekter som kan leda till att ett mindre företag är för komplext för att redovisa enligt K2. Samt varför företaget ändå redovisar enligt K2 trots att de är för komplexa.

## Referenser

Alexander, D. & Jermakowicz, E. (2006) A True and Fair View of the Principles/Rules Debate. *Abacus*, 42(2), 132-164.

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok* (1:a uppl.). Liber.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori – policy och praxis* (2:a uppl.). Liber Ekonomi.

Arvidson, P. Carrington, T. & Johed, G. (2018). *Den nya affärsredovisningen* (21:a uppl.). Liber.

Asare, S., & Wright, A. M. (2012). Investors, Auditors, and Lenders Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193–217. doi:10.2308/acch-50138

Blomqvist G, Nygren G. (2020). *Val av K-regelverk för mindre onoterade företag i Sverige*. Uppsala universitet. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1452328/FULLTEXT01.pdf>

Bokföringsnämnden (2020:144) *Förfrågan om synpunkter Hämtad 2021-05-21*  
<https://www.bfn.se/wp-content/uploads/forfragan-om-synpunkter-utvardering-k2-och-k3.pdf>

Bokföringsnämndens vägledning Årsredovisning i mindre företag (K2), *Vägledning till BFNAR 2016:10*, Uppdaterad 2020-12-11

Bokföringsnämndens vägledning Årsredovisning och koncernredovisning (K3) *Vägledning till BFNAR 2012:1*, Uppdaterad 2020-12-11

Bowen, R. M., DuCharme, L. & Shores, D., (1999). Economic and industry determinants of accounting method choice, Seattle: University of Washington Business School.  
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.182888>

Braun, V. & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. 3(2), 77–101.

- Broberg, A. (2017). *Bokslut & årsredovisning i mindre aktiebolag- K2* (7:e uppl.). Björn Lundén information AB
- Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2:a uppl.). Liber AB.
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3:e uppl.). Liber AB.
- Colbert, J. L. & Jahera, J. S. (1988). The Role of the Audit and Agency Theory. *Journal of Applied Business Research*, 4(2), 7-12. <https://doi.org/10.19030/jabr.v4i2.6427>
- Dahlqvist, A. & Elofsson, S. (2005). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. (2:a uppl.). Norstedts juridik.
- Drefeltdt, C. Törning, E. (2020). *Redovisa rätt 2020*. Sanoma utbildning.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14, 57-74. <https://doi.org/DOI: 10.5465/AMR.1989.4279003>
- FAR. (2019). *Kan du definiera rättvisande bild*. Hämtad 22 mars, 2021. [https://www-faronline.se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/2019/balans\\_nr\\_07\\_2019/balans\\_2019\\_n07\\_a0015/?q=r%C3%A4ttvisande%20bild](https://www-faronline.se.libraryproxy.his.se/dokument/balans/2019/balans_nr_07_2019/balans_2019_n07_a0015/?q=r%C3%A4ttvisande%20bild)
- FAR. (2020) *Rättvisande bild*. Hämtad 22 mars, 2021. [https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/r/rr\\_rattvisandebild/?q=r%C3%A4ttvisande%20bild](https://www-faronline-se.libraryproxy.his.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/r/rr_rattvisandebild/?q=r%C3%A4ttvisande%20bild)
- Gordon, M., Morris, J. & Steinfeld, J., (2018). Deepwater of troubled water? Principal-agent theory and performance-based contracting in the coast guard's modernization program. *International Journal of Public Administration*, pp. 1-12. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1439061>
- Harrison, J. S., & Wicks, A. C. (2013). Stakeholder Theory, Value, and Firm Performance. *Business Ethics Quarterly*, 23(1), 97-124.

Hellman, N. Tagesson, T. Öhman, P. Grönlund. A. (2019) *Principbaserad redovisning*. (6:e uppl.). Studentlitteratur AB.

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3, 305-360.

[https://doi.org/DOI: 10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/DOI: 10.1016/0304-405X(76)90026-X)

Kry. (2020). *Bakgrund och fakta om coronavirus*. Hämtad 2021-04-03:

<https://www.kry.se/din-halsa/bakgrund-fakta/>

Lind, R. (2019). *Vidga vetandet: En Introduktion till Samhällsvetenskaplig Forskning* (2:a uppl.). Studentlitteratur.

Maines, L. A., Bartov, E., Fairfield, P., Hirst, D. E., Iannaconi, T. E., Mallett, R., ... & Vincent, L. (2003). Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting. *Accounting Horizons*, 17(1), ss. 73–89.

Marton, J., Pettersson, A., & Lundqvist, P. (2019) *IFRS – i teori och praktik*. Sanoma utbildning.

McCracken, G. (1988). *The Long Interview* (1:a uppl.). SAGE Publications, Inc.

Mulford, C. W. & Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. Johns Wiley & Sons, Inc

Nelson, M. W. (2003) Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 91-104.

Nilsson, J. 2018. *Revisorernas rekommendationer i valet mellan K2 och K3*. Högskolan Dalarna. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1265475/FULLTEXT01.pdf>

Phillips Jr, T. J., Drake, A., & Luehlfig, M. S. (2010). Transparency in Financial Reporting: A Look at Rules-Based versus Principles-Based Standards. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 14, 11-28.

Smith, D. Brännström, D. Jansson, A. (2019). *Redovisningens språk*. (5:e uppl.). Studentlitteratur AB.

Sveriges Riksdag. (2020). Årsredovisningslagen (1995:1554). Hämtad 2021-05-01 från Årsredovisningslag (1995:1554) Svensk författningssamling 1995:1995:1554 t.o.m. SFS 2020:1033 – Riksdagen

Westermarck, C. (2012). *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen: samt normer för hållbarhetsredovisning*. (3:e uppl.). Norstedts juridik.

## **Bilaga 1 – Intervjuguide**

### **Fråga 1**

Kan du förklara rättvisande bild med egna ord, vad är din definition av begreppet?

### **Fråga 2**

Anser du att ett mindre bolag kan vara för komplexa för att redovisa enligt K2 att de inte längre uppvisar en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning, fast att de uppfyller kraven enligt årsredovisningslagen för att redovisa med K2?

### **Fråga 3**

Om du anser att ett mindre företag kan vara för komplext, vilka aspekter förutom storleken som årsredovisningslagen ställer upp skulle kunna vara avgörande för att ett mindre bolag är för komplexa för att redovisa enligt K2 att de inte uppvisar en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning?

### **Fråga 4**

Vad skulle det kunna vara som gör att ett företag som du anser är för komplext för att redovisa enligt K2 ändå fortsätter att göra det?