Examensarbete

HÖGSKOLAN I SKÖVDE

VALET MELLAN K2 & K3

Hur skapar redovisare mening i valet mellan regelverken K2 och K3 med utgångspunkt i företagens intressenter?

THE CHOICE BETWEEN K2 & K3

How do accountants make sense of the regulations K2 and K3 from a stakeholder perspective?

Examensarbete inom huvudområdet
företagsekonomi
C-nivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2013

Nathalie Viotto
Denice Haglund

Handledare: Cecilia Gillgren
Examinator: Henrik Linderoth

Valet mellan K2 och K3

Examensrapport inlämnad av Nathalie Viotto och Denice Haglund till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för teknik och samhälle.

Den 2013-06-12

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:

(Nathalie Viotto)	(Denice Haglund)

Sammanfattning

Bokföringsnämnden började år 2004 utveckla det så kallade K-projektet som består utav fyra olika kategorier med regelverk som företag ska redovisa enligt. Kategorierna benämns K1, K2, K3 samt K4. Bokföringslagens regler för hur den löpande redovisningen ska avslutas avgör vilken av kategorierna ett företag tillhör. Mindre aktiebolag har dock en möjlighet att göra ett val, gällande att redovisa enligt K2 alternativt K3.

Enligt tidigare studier avseende redovisningsval har det framkommit att företagens intressenter har en central roll och en direkt påverkan på vilket val som görs. Då dessa undersökningar baserades på redovisningsval i större börsnoterade företag ansågs det vara motiverat att undersöka intressenternas roll i redovisningsval i mindre aktiebolag och i det här fallet, just valet mellan K2 och K3.

Eftersom att det finns ett flertal väsentliga skillnader mellan dessa två regelverk kommer redovisningen se annorlunda ut beroende på vilket alternativ som väljs som i sin tur påverkar intressenterna till redovisningen. Valet är därmed således ett betydelsefullt val. Karl E Weick (1995) menar att när det sker en viktig händelse i en organisation, som till exempel ett redovisningsval, så påbörjas en process av meningsskapande där individer skapar mening till situationen. För att ta reda på hur redovisare resonerar i valet mellan K2 och K3 användes därför Weick's (1995) teori om meningsskapande för att se vad det är för faktorer som påverkar valet och därmed som redovisaren tillskriver mening åt.

Syftet med undersökningen var att ta reda på vad som påverkar valet mellan K2 och K3 och därigenom se vilken roll företagets intressenter har samt vilka skillnader som har betydelse. Undersökningen gjordes med en kvalitativ metod, i form av personliga intervjuer med redovisare som arbetar med just mindre aktiebolag som kommer att ställas inför det här valet.

Studiens resultat visade att det, till skillnad från i större företag, tas en avsevärd mycket mindre hänsyn till intressenterna i mindre aktiebolag. Den intressent som visade sig påverka valet mest var aktieägaren då den har rollen som uppdragsgivare men som även påverkas i och med att denna får utdelning från företaget. Övriga intressenter hade en betydligt mindre inverkan för valet, men i vissa specifika fall kan de påverka, som till exempel när företag är i behov av lån från kreditgivare. Det visade sig även att de företag som vill ha ett billigt och enkelt regelverk kommer att välja K2 och att de företag som blir begränsade av förenklingen i K2 kommer att välja K3.

Abstract

In the year of 2004, Bokföringsnämnden started do develop the so called K-project whose purpose was to divide the companies in four different categories that's called K1, K2, K3 and K4 and which category a company belongs to will be determined by how the accounting records will be closed. The limited companies that are classified as smaller will however have the possibilities to choose between two of the regulations that are K2 and K3.

The companies' stakeholders have an important role and a direct impact on the decision-making regarding the companies' accounting, according to previous studies on the subject. The fact that these studies are based on publically listed, bigger, limited companies, justified our study of what impact the stakeholders have on decision-making in smaller companies', especially regarding the decision about K2 and K3.

Since there are a number of essential differences between the two regulations the accounting will look significantly different depending on which regulation they choose to report in accordance with. This means that the choice will be important and according to Karl E Weick (1995) it's when something important, like this choice, happens to a company that a process of sense making starts. Sense making is a process where individuals create a meaning to a situation and his theory regarding this process were used as a tool in this study of what factors that affect the choice between K2 and K3 and how the accountants make sense of them.

The purpose of this study was to find out what affects the choice between K2 and K3 and thereby find out what impact the stakeholders have. The purpose was also to find out what and how the differences between the regulations affected the choice. The study was made with a qualitative method and we did personal interviews with accountants that work with the companies that will have to make this upcoming choice.

The results of the study showed us that, unlike the larger companies, the stakeholders in the concerned companies have a significantly smaller impact on the decision-making regarding the accounting. The stakeholder that turned out to have the largest impact was the shareholder since he is the employer and is the one who gets the dividend depending on the results of the companies. It was also found that if you want a cheap and less time-consuming regulation the choice will be K2 and K3 will be chosen when the restrictions in K2 affect the accounting too much.

Innehållsförteckning

1 Inledning 5
1.1 Problembakgrund 5
1.2 Problemdiskussion 6
1.3 Problemformulering 8
1.4 Syfte 8
2 Metod 9
2.1 Forskningsstrategi 9
2.2 Fallstudie 9
2.3 Teoretisk ansats 10
2.4 Datainsamlingsmetod 10
2.5 Urval av respondenter 11
2.6 Analys av empiriskt material 11
2.7 Metodkritik 12
3 Teoretisk referensram 13
3.1 Intressentteorin 13
3.1.1 Intressentmodellen 14
3.1.2 Intressentmodellens aktörer och deras informationsbehov 15
3.2 K-projektet 17
3.2.1 Skillnader mellan K2 och K3 18
3.3 Meningsskapande 22
3.3.1 Meningsskapande i organisationer 23
3.3.2 Redovisarens meningsskapande 25
3.4 Modell av den teoretiska referensramen 26
4 Empiri 27
4.1 Presentation av respondenter 27
4.2 Redovisarens inställning till företagets intressenter 28

4.3 K2 och K3 ... 31
4.4 Hur redovisaren tolkar och skapar mening åt regelverken ... 41
5 Analys ... 43
5.1 Redovisarens inställning till företagets intressenter vid valet mellan K2 och K3 ... 43
5.2 Redovisarens inställning till skillnaderna mellan K2 och K3 ... 45
5.3 Redovisarens meningsskapande ... 52
5.4 Redovisarens val mellan K2 och K3 ... 54
6 Slutsatser ... 55
6.1 Praktiska rekommendationer ... 57
6.2 Förslag för framtida forskning ... 58
7 Litteraturförteckning ... 59
Bilaga 1 ... 61
Individuella reflektioner ... 61
Denice Haglund ... 61
Nathalie Viotto ... 63
Bilaga 2 ... 65
Intervju angående K2 & K3 i mindre aktiebolag ... 65

1 Inledning

Uppsatsens första kapitel behandlar inledningen som till en början tar upp bakgrunden till problemet och som genom en diskussion vidare leder fram till uppsatsens slutliga problemformulering. Till sist presenteras arbetets syfte.

1.1 Problembakgrund

Förändringar och utveckling av svenska redovisningsregler är något som ständigt pågår. En stor förändring på redovisningsområdet avser det aktuella K-projektet som Bokföringsnämnden har arbetat med och utvecklat sedan 2004. Syftet med projektet är att underlätta redovisningen genom förenklade regelverk för mindre företag, och därmed även minska de administrativa kostnaderna. Det finns fyra olika kategorier av regelverk benämnda K1, K2, K3 samt K4. Från och med januari år 2014 ska aktiebolag samt ekonomiska föreningar redovisa enligt någon av dessa regelverk. Bokföringslagens regler för hur den löpande redovisningen ska avslutas är avgörande för vilken av de fyra kategorierna ett företag tillhör och därmed ska redovisa enligt. Mindre aktiebolag[1] kommer dock ha möjlighet att välja mellan att redovisa enligt K2 alternativt K3. (Bokföringsnämnden, 2012)

Beroende på om det mindre aktiebolaget väljer att tillämpa K2 eller K3 kommer redovisningen se annorlunda ut. Den förstnämnda kategorin är avsevärt förenklad jämfört med den sistnämnda eftersom att detta är regelbaserat och inte principbaserat till skillnad från K3. Det innebär att det finns färre valmöjligheter i K2 att göra egna bedömningar och avvägningar vilket bidrar till att arbetet med upprättandet av årsredovisningen förenklas (Lennartsson, 2012). I K3 däremot kan redovisningen utformas och anpassas mer beroende på situation (Bokföringsnämnden, 2012).

Då redovisare återkommande ställs inför olika val i arbetet behöver de göra olika ställningstaganden för att fatta ett befogat beslut. Vilka ställningstaganden gör redovisaren vid redovisningsval och vad finns det för motiv att välja ett alternativ framför ett annat?

---

[1] Mindre företag är företag som inte klassas som större
<u>Större företag</u>:
– företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller – företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

1.2 Problemdiskussion

Det finns ett flertal tidigare studier som undersöker motiv bakom olika redovisningsval som företag kan ställas inför. Enligt Bowen, DuCharme och Shores (1999) baseras företagsledningens val mellan olika redovisningsmetoder på fem kategorier av intressenter som utgör viktiga användare för de finansiella rapporterna. Dessa är finansiärer, kunder, leverantörer, anställda samt tillsynsmyndigheter. Varje intressentkategori har differentierad användning av redovisningen, vilket i sin tur påverkar valet av redovisningsmetod. Studiens resultat ger stöd för intressentteorin och visar att det finns ett starkt incitament vid redovisningsval att göra ett val som påverkar företagets rykte samt intressenter i deras roll som beslutsfattare (Bowen, et al., 1999). Att redovisningsval görs i syfte att påverka dess intressenter styrks i ytterligare en studie där det framkommer att ekonomichefer fattar beslut baserade på hur de tror att intressenterna resonerar. Undersökningen visar att ekonomichefer tror att det redovisade resultatet har störst betydelse för intressenter när de fattar beslut, vilket gör att de fokuserar på att redovisa ett så bra resultat som möjligt (Reynolds, et al., 2006).

En annan studie fastställer att redovisningsval främst influeras av skattemässiga skäl. Resultatet av studien visar att beskattning är den faktor som påverkar mest, varav informationsbehov hos användare kommer efter och rättvisande bild är den faktor som visade sig påverka minst (Fekete, et al., 2010). Å andra sidan utgör aktieägarna, som är den intressent som påverkas främst av företagets beskattning, en utav kategorierna i den allmänt kända intressentmodellen och ”rättvisande bild” är ett välkänt begrepp inom redovisning som syftar till att ge en rättvisande bild för just användarna av redovisningen. Vi kan således konstatera att redovisningsval påverkas kraftigt av de intressenter som nyttjar redovisningen, vare sig det gäller att tillgodose deras informationsbehov eller för att reducera ett företags skattebetalning. De tidigare nämnda studierna avser främst större börsnoterade företag. Men vilken betydelse har dessa intressentkategorier för redovisningsval i de mindre aktiebolagen?

I den traditionella ekonomiska teorin finns ett antagande att människor utför rationella handlingar. Detta innebär att mål först tydliggörs inför ett kommande val och därefter identifieras olika handlingsalternativ. Det alternativ som sedan väljs är det som individen uppfattar uppfyller målet bäst. (Bergström & Lumsden, 1993) I redovisningssammanhang, som i valet mellan K2 och K3, kan den traditionella teorin tolkas som att redovisaren ser över vad målet är med sin redovisning. Är det att redovisa den mest rättvisande bilden eller är det

till exempel att tillgodose kreditgivares informationsbehov och vilket alternativ av regelverken gör det bäst?

Inför det här valet är det viktigt att tidigt sätta sig in regelverken eftersom att det kommer påverka redovisningens utformning och detta får alltså konsekvenser för de siffror som visas i årsredovisningen (Lennartsson, 2012, pp. 14-15). Eftersom de finansiella rapporterna kommer se olika ut beroende på val av regelverk, är det av stor vikt att som beslutfattare ta ett välgrundat beslut. Inte minst med hänsyn till företagens intressenter som kommer att använda dessa rapporter som beslutsunderlag i framtiden. Det är företagets styrelse som har ansvar för företaget och därmed de beslut som företaget tar och den av styrelsen tillsatta VD:n som sköter den löpande förvaltningen (Undin, 2013). I praktiken kommer det dock vara företagets redovisningskonsult som ofta fattar beslutet i valet mellan K2 och K3 och det är därför upp till den att ta hänsyn till företagets förutsättningar när den ska upplysa företaget om de olika alternativen (Lennartsson, 2012, pp. 14-15). Uppsatsen kommer fortsättningsvis gemensamt benämna både redovisningskonsulter och revisorer för ”redovisare” då de kan antas ha liknande ståndpunkt och inställning i redovisningsval. Därför görs det ingen uppdelning mellan de två olika yrkesrollerna. Hur resonerar då redovisare vid redovisningsval för de mindre aktiebolagen? Vad finns det för faktorer som påverkar valet mellan K2 och K3?

Enligt Gandemo (1990) har redovisaren en så kallad ”frihetsgrad” när redovisningsregler är mer flexibla och därmed ger handlingsalternativ åt redovisaren som det är i just det här fallet med K2 och K3 då de ges möjlighet att välja mellan två skilda regelverk. Frihetsgraden innebär att redovisaren har möjlighet att inom de regler som finns, göra egna tolkningar och bedömningar (Sandell, 2006, pp. 4-5). Karl E Weick (1995) benämner den processen som sker vid ett val för ”meningsskapande” och menar att den påbörjas när det sker en viktig händelse i en organisation, vilket innebär att individer skapar mening åt den situationen (Mills, et al., 2010). Eftersom att K-projektet är en betydande och viktig förändring på redovisningsområdet (Vinell, 2012) innebär detta att redovisarna som ställs inför ett val skapar en mening i den här situationen.

1.3 Problemformulering

Hur skapar redovisare mening i valet mellan regelverken K2 och K3 med utgångspunkt i företagens intressenter?

1.4 Syfte

Studiens syfte är att analysera vilka faktorer som kan påverka det kommande valet mellan K2 och K3 och hur redovisare kan skapa mening åt de faktorerna. Då K-projektet är högst aktuellt just nu fokuserar undersökningen på mindre aktiebolag som inför 2014 ska välja mellan att tillämpa K2 alternativt K3 i sin redovisning

.

2 Metod

Uppsatsens andra kapitel behandlar det tillvägagångssätt som har valts för att besvara problemformuleringen. Här bearbetas val av forskningsstrategi, teoretisk ansats, datainsamlingsmetod, urval av respondenter samt analys av empiriskt material som ska leda fram till en lösning på problemet. Slutligen tas kritik upp som kan riktas mot den valda metoden.

2.1 Forskningsstrategi

I den kvalitativa forskningen, till skillnad från den kvantitativa, är det respondenternas uppfattning om vad som är viktigt och betydelsefullt som är utgångspunkten. I den kvantitativa forskningen är det istället forskarens uppfattning som är utgångspunkten (Bryman & Bell, 2005, p. 322). Den kvalitativa forskningsstrategin har därför valts då uppsatsens syfte är att analysera hur just redovisare skapar mening i redovisningsval och fokus ligger därmed på hur de tolkar och uppfattar de nya regelverken. Den kvalitativa forskningen ämnar till att få en förståelse för hur individer tolkar och förstår en specifik situation (Jacobsen, 2002, p. 142), vilket krävs för att kunna fånga upp respondenternas meningsskapande i valet och därmed kunna analysera detta i överensstämmelse med uppsatsens syfte. Strategin lämpar sig bäst för undersökningen då den ger upphov till en öppenhet som är önskvärd för studien på grund av behovet av en djupare förståelse för ämnet för att uppnå önskat resultat. Med detta menas att respondenterna i större utsträckning än vid en kvantitativ strategi bestämmer vilken information de ger, då det inte finns några förutbestämda svarsalternativ (Jacobsen, 2002, p. 140).

2.2 Fallstudie

Förändringar inom redovisningen är något som pågår ständigt och att berörda individer därför hamnar i situationer där de måste ta ställning i val är således inget nytt. Vad som däremot är oprövat och aktuellt är K-projektet vilket av den anledningen övergår till att vara uppsatsens fall. Tidigare forskning inom området fokuserar främst på redovisningsval i större börsnoterade företag och där fokus ligger på hur företagsledningar resonerar och argumenterar för sina val. Mindre aktiebolag är därav ett relativt understuderat ämne vilket motiverar att studera redovisningsval i dessa, med fokus på det aktuella valet mellan K2 och K3. Eftersom de tidigare studierna har fokuserat främst på företagsledningar (Bowen, et al., Reynolds, et al. M.fl.) har redovisare valts att undersökas för att fylla den relativt ostuderade luckan och bidra

med ny teori på området.

2.3 Teoretisk ansats

Vid genomförandet av denna undersökning insamlas först studier kring hur tidigare redovisningsval har gått till för att få en grundläggande förståelse för vad som har påverkat dessa val och därmed även kan påverka detta. Därefter inhämtas information om K-projeket, med särskilt fokus på regelverken K2 samt K3 och skillnaderna emellan dessa för att identifiera fler faktorer som kan påverka det kommande valet som är aktuella för just denna fallstudie. Vidare undersöker studien teori om meningsskapande för att få en mer fördjupad förståelse för vad som påverkar valet och varför. Den information som hittas är allmängiltig (Patel & Davidson, 2011, p. 48) och ska sedan användas för att tolka den insamlade teorin och användas som analysverktyg.

2.4 Datainsamlingsmetod

Den valda datainsamlingsmetoden är personliga intervjuer med specifikt utvalda respondenter. Den kvalitativa intervjun anses vara bäst lämpad när undersökningens syfte är att försöka förstå individers sätt att agera i olika sammanhang framför att se hur många som väljer att göra på det ena eller andra sättet (Trost, 2010, p. 32). Personligt möte och en diskussion med respondenterna ger en utförligare bild och ger även en möjlighet att ställa följdfrågor vid oklarheter eller vid behov av förtydliganden. Det skapar även bättre potentialer att förstå respondenternas meningsskapande och eftersom det är en individuell process krävs därför enskilda intervjuer för att förstå hur mening skapas samt vad som påverkar detta.

Semistrukturerade intervjuer har valts som utgår från de specifikt utsedda ämnen som studien syftar till att undersöka men där respondenterna ändå har möjlighet att själva utforma sina svar (Bryman & Bell, 2005, p. 363). Denna form av intervju valdes då det finns just vissa specificerade områden som behövs undersökas för att besvara den valda problemformuleringen. Dessa sammanställdes i en intervjumall innan intervjuerna genomfördes. [2] Den insamlade teorin om tidigare redovisningsval, skillnader mellan K2 och K3 samt meningsskapande används som underlag vid utformningen av intervjufrågor. För att inte intervjun ska bli alltför styrd utifrån den insamlade teorin är frågorna utformade på det sättet så att respondenterna kan ta upp andra faktorer som påverkar valet utöver de som identifierades i den teoretiska referensramen.

[2] Se bilaga 2

Vidare är frågorna är öppna utan bundna svarsalternativ då uppsatsen ämnar undersöka hur respondenterna resonerar kring valet vilket är svårt genom ja- eller nej-frågor. (Arbnor & Bjerke, 1994, p. 243). Intervjuerna pågår under cirka 45 minuter och dokumenteras genom ljudinspelning.

2.5 Urval av respondenter

Då företagsledningar är ett tämligen välstuderat ämne är därför de valda aktörerna till intervjuerna redovisare. Med anledning av att K-projektet är nytt finns en medvetenhet om att många redovisare ännu saknar utbildning på området. Därför har respondenter medvetet valts ut som besitter den kompetens om regelverken som krävs för att ge tillförlitliga och väl motiverade svar. Respondenterna kontaktades cirka en månad innan intervjutillfället vilket gav dem möjligheten att ytterligare läsa in sig på området. Det kan då bidra till att tillförlitligheten hos respondenten har ökat tillsammans med deras kunskap och insikt i aktuella redovisningsval. Dessa respondenter arbetar med aktiebolag som klassificeras som mindre enligt ÅRL[3] och som har en variation beträffande storlek såväl som vilken bransch företagen är verksamma i. Denna variation kommer ge en fördelaktig bredd i underlaget (Trost, 2010, p. 137). Variationen anses vara av stor betydelse under analysen av empirin eftersom det finns ett antagande att svaren är beroende av företagens storlek samt branschtillhörighet, vilket kan vara en intressant infallsvinkel i analysen.

De utvalda respondenterna kommer i arbetet att presenteras som anonyma gällande deras namn samt vilket företag de jobbar på. Detta då det inte anses finnas någon anledning att deras namn och anställningsplats påverkar reliabiliteten på deras svar utan att det istället är utbildning och erfarenhet som inverkar på deras förmåga att ge ett tillförlitligt svar.

2.6 Analys av empiriskt material

Den insamlade teorin kring omständigheter som påverkat tidigare redovisningsval samt faktorer som kan påverka just valet mellan K2 och K2 resulterade i en modell i den teoretiska referensramen[4]. Modellen används som verktyg vid analysen av det empiriska materialet för att kunna besvara det specifika problem som uppsatsen ämnar till att undersöka. Teori om meningskapande används som ett teoretiskt perspektiv under hela processen av analysen, för att kunna förklara samt förstå de resultat som framkommer ur datainsamlingen.

[3] Årsredovisningslag (1995:1 554)
[4] Se figur 3 i kapitel 3.4

2.7 Metodkritik

Vid användning av kvalitativ datainsamling i form av intervjuer finns en risk för att tillförlitligheten i studien minskar (Bryman & Bell, 2005, pp. 306-307). Även om respondenterna är anonyma i uppsatsen är de inte anonyma vid det personliga mötet vilket kan medföra att deras svar kanske inte är helt uppriktiga. En annan kritisk aspekt av metodvalet är att även om urvalet till intervjuerna skett målinriktat och med eftertänksamhet finns det en medvetenhet om att uppsatsens problem ännu är ett hypotetiskt problem som inte har testats i praktiken av redovisare. Detta påverkar studiens trovärdighet eftersom de svar som fås från respondenterna kanske är svar som låter bra teoretiskt men kanske inte stämmer med praktiken.

Vid den här typen av undersökning kan den externa validiteten påverkas då de personer som intervjuas i en kvalitativ undersökning inte kan representera en hel population (Bryman & Bell, 2005, p. 206). Intervjuer är ju resurskrävande i form av tid, vilket påverkar antalet respondenter. Detta leder till att det kan ifrågasättas om respondenterna är representativa för andra än sig själva (Jacobsen, 2002, p. 144). Eftersom att det finns en begränsning i antalet respondenter gör det att urvalet är viktigt för att det empiriska materialet ska bli tillförlitligt.
En annan aspekt är att fallstudier inte går att generalisera och de resultat som framkommer är inte representativt för andra fall (Bryman & Bell, 2005, p. 73).

Trots den kritik som kan riktas till den valda metoden anses den vara mest lämplig att använda i undersökningen för att besvara problemformuleringen. Dock är det viktigt att det under genomförandet av undersökningen finns en medvetenhet till de kritiska aspekter av metodvalet som existerar för att på bästa sätt minimera dessa och kunna ställa sig kritisk till undersökningens resultat och slutsats

3 Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen inleds med en redogörelse för intressentteorin som vidare sammanställs i en intressentmodell. Därefter presenteras K-projektet med särskilt fokus på identifierade skillnader mellan regelverken K2 och K3 som kan påverka valet eftersom att de har verkan på den redovisningsinformationen som anges. Slutligen presenteras teori om meningsskapande för att bidra till en ökad förståelse till hur redovisare skapar mening i redovisningsval.

3.1 Intressentteorin

Ett centralt syfte med den externa redovisningen är att förse de olika användarna av redovisningen med nödvändig information. Då användare av redovisningsinformationen har olika behov av innehållet ställer detta vissa krav på redovisningen och redovisarens arbete. De användare som har ett intresse för företagets redovisning benämns för företagets intressenter (Smith, 2000, p. 17). Vilka aktörer som ska klassas som en intressent till företaget finns det många olika uppfattningar om. Redan för femtio år sedan klassificerade Stanford (1963) en intressent som de grupper vars stöd organisationen inte skulle klara sig utan. Sedan dess har bland annat Freeman (1984) utvecklat detta och menar att en intressent är en aktör som kan påverka och är påverkad av organisationens mål. Andra forskare som Savage, Nix, Whitehead, och Blair (1991) menar att det finns två nödvändiga faktorer som måste uppfyllas för att en aktör ska klassificeras som en intressent till företaget. Dels så ska de ha en fordran hos företaget och dels ska de ha möjligheten att påverka företaget (Mitchell, et al., 1997). Det var Eric Rhenman som först tog teorin om intressenter till Sverige år 1964 (Bruzelius & Skärvad, 1995) och han menade att en intressent är en individ eller grupp som är beroende av företaget för att förverkliga sina egna personliga mål samtidigt som företaget är beroende av dem (Freeman, 2010). Detta beroendeförhållande lyftes senare fram av Ax, Johansson och Kullvén (2009) som sa att företaget hade som utgångspunkt att uppnå en jämvikt med sin omgivning genom att skapa stabila förhållanden med intressenterna. Denna jämvikt går ut på ett beroendeförhållande då företaget anses vara beroende av sina intressenter och intressenterna anses vara beroende av företaget (Ax, et al., 2009, p. 25). Fassin (2010) menar att förhållandet mellan företaget och deras intressenter ständigt förändras och Winn (2001) m.fl. anser att det innebär att varje intressents roll är tillfällig samt omgivnings- och problemspecifikt (Fassin, 2010).

Intressentteorin, så som den är förklarad ovan, har av många olika forskare presenterats genom en modell, den så kallade intressentmodellen. Intressentmodellen är en sammanställning som tydliggör vilka intressenter företaget har.

3.1.1 Intressentmodellen

Intressentmodellen har många olika upphovsmän vilket resulterar i att det finns olika varianter och utformningar av den. En forskare vars arbete har haft särkilt stor betydelse för intressentmodellen är R. Edward Freeman (1984). Han var den första att placera intressenterna i en pedagogisk modell där företaget är centralt och varje intressent är utplacerade runtom företaget vilket vissa tror kan vara en anledning till att modellen har fått en sådan genomslagskraft. Freemans första intressentmodell bestod av hela elva intressenter men hans mest använda modell har reducerats till sju intressenter som är staten, konkurrenter, kunder, medarbetare, samhället, leverantörer och aktieägare (Fassin, 2009). Rhenman (1968) menade att alla individer eller grupper vars stöd är nödvändigt för företaget är en intressent men lyfte fram anställda, ägare, kunder, leverantörer samt kreditgivare som viktiga intressenter (Freeman, 2010). Ax, Johansson och Kullvén har tagit fram en annan variant av intressentmodellen. De menar istället att företaget har åtta olika intressenter som är ägare, företagsledning, medarbetare och deras organisationer, stat och kommun, långivare, leverantörer, kunder samt opinionsgrupper. Här har alltså konkurrenter bytts ut mot företagsledningen samt att medarbetarnas organisationer är medräknade som intressent (Ax, et al., 2009, p. 25). Utifrån ovanstående forskares modeller har det i uppsatsen valts att fortsättningsvis begränsas till att fokusera på sex kategorier. De presenteras följande i en fördelaktigt tydlig modell i likhet med den som Freeman (1984) först presenterade.

Figur 1. Intressentmodellen

3.1.2 Intressentmodellens aktörer och deras informationsbehov

Enligt Freeman(1984) så ska företaget upprätthålla en relation med de grupper som påverkar eller blir påverkade av företagets beslut och dessa gruppers intresse har enligt Clarksson (1995) m.fl. väsentlig betydelse för företaget. Dock borde inget enskilt intresse dominera övriga intressen (Pesqueux & Damak-Ayadi, 2005). Vad har då dessa användare för intressen av företagets redovisning?

Aktieägare

Ägare intar en särställning bland intressenterna i och med att deras ersättning baseras på vad som finns kvar när resterande intressenter fått sitt. Ersättningens storlek är således mycket osäkert då det inte är reglerat i något avtal. Därför har ägare ett särskilt stort intresse av denna residual, för att få någon uppfattning av hur stor en eventuell framtida ersättning kan tänkas komma de tillhanda (Smith, 2000, pp. 17-18).

Långivare

Långivare består av banker och andra kreditinstitut och till skillnad från ägarna sluter de avtal med företaget gällande belopp som ska återbetalas, ränta samt övriga villkor. De använder istället redovisningen till att bedöma risken för att företaget inte kommer att uppfylla sina förpliktelser avseende betalning. Ur ett kortsiktigt perspektiv är det företagets aktuella likviditet och soliditet som fokuseras på för att kunna bedöma risken medan ett långsiktigt perspektiv istället fokuserar på hur lönsamhetsutvecklingen ser ut (Smith, 2000, pp. 20-21).

Leverantörer och kunder

Leverantörer och kunder kan på motsvarande sätt ha ett intresse av att bedöma risken för att företaget inte kan uppfylla sina åtaganden. Har leverantörer gett krediter har de precis som ägarna ett intresse av att bedöma återbetalningsförmågan. Vid förskottsbetalningar från kunder består företagets åtaganden till exempel av leverans av varan alternativt tjänsten, då riktas fokus på en bedömning av detta istället. Dessutom kan både leverantörer och kunder ha investerat i långsiktiga förbindelser med företag som gör att dess ekonomi på långsikt blir relevant att bedöma (Smith, 2000, p. 21).

Företagsledning

Företagsledningen använder redovisningen som beslutsunderlag både i fråga om dagliga och rutinmässiga beslut samt beslut av strategisk karaktär och långsiktiga beslut. De använder det även i syftet att följa upp de besluts som tagits för att se om mål och liknande har uppfyllts. Detta innebär att företagsledningen kräver att redovisningen är relevant samt att det visar en verklig bild av hur företaget ser ut. (Lilja, 2012)

Anställda

Företagens anställdas intresse av redovisningen är relaterat till anställningstryggheten. Med det menas att de vill kunna göra en bedömning om företaget kommer ha ekonomisk möjlighet att ha kvar anställningar eller om det finns risk att få sin anställning uppsagd på grund av dålig lönsamhet. Visar redovisningen på god lönsamhet kan den även användas vid löneförhandlingar (Smith, 2000, p. 21)

Staten

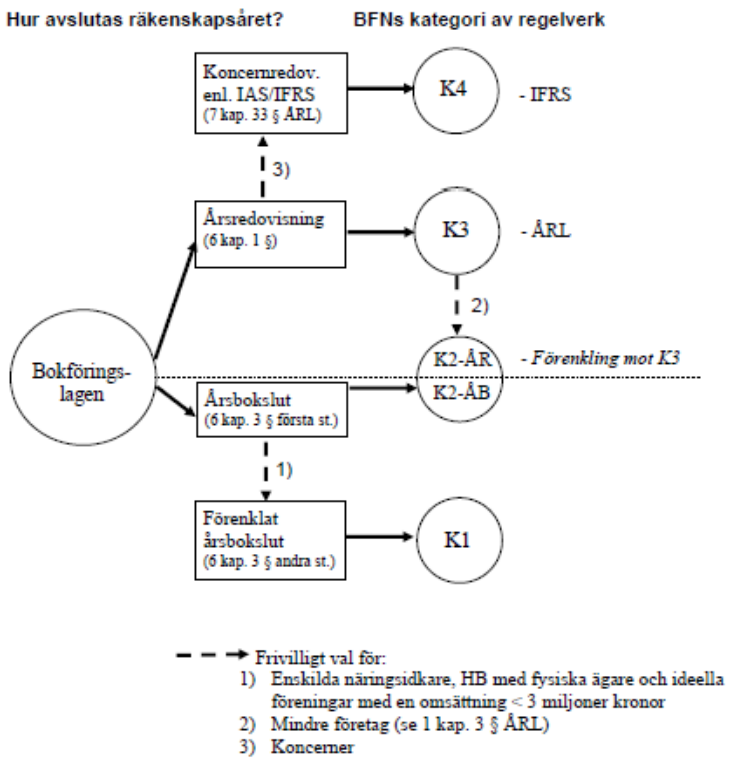
Staten har i sin roll som skatteindrivare ett stort intresse för redovisningen då det i Sverige finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning eftersom att redovisningen används som underlag vid skatteberäkningen (Smith, 2000, p. 22)

Med utgångspunkt i att redovisningens syfte är att tillgodose de sex intressentkategoriernas informationsbehov är det nödvändigt att ta reda på hur redovisningsinformationen bör utformas för att på bästa sätt göra detta. Redovisarna behöver göra specifika ställningstaganden för att kunna göra ett slutgiltigt redovisningsval. En aspekt som komplicerar valet är att informationsbehovet även kan variera inom en och samma kategori av intressenter beroende på dess kunskaper inom redovisningsområdet. Därutöver menar Smith (2000) att informationsbehoven även kan variera beroende på typ av företag (Smith, 2000, p. 17)

I det följande behandlas K-projektet, med fokus på K2 och K3, som är uppsatsens fall och därmed det specifika redovisningsval som studien undersöker. Detta för att ge läsaren en uppfattning om bakgrunden till det empiriska material som insamlas samt ge en förståelse för vad det är för faktorer som kan påverka det kommande valet.

3.2 K-projektet

Bokföringsnämnden beslutade år 2004 att påbörja det så kallade K-projektet. Projektet delar in Sveriges företag i fyra olika kategorier beroende på hur den löpande redovisningen ska avslutas. Tanken var att projektet skulle förenkla för företagen genom att utge heltäckande regelverk för var och en av kategorierna. Tidigare har allmänna regler getts ut för särskilda redovisningsområden beroende på storleken på företagen, vilket ansågs vara mer komplicerat (Drefelt & Törning, 2012, p. 18).



Figur 2 Bokföringsnämnden (2012)

Mindre aktiebolag är som synes skyldiga att upprätta årsredovisning och har möjlighet att välja mellan regelverken K2 och K3. Det sistnämnda är tänkt att vara huvudregelverket för mindre aktiebolag som ska avsluta redovisningen med en årsredovisning medan K2 är det alternativa regelverket. Vid utvecklingen av K3 användes IFRS för SME[5] som inspirationskälla, vilket är anledningen till att det idag finns många likheter mellan dessa två. Dock är reglerna i K3 anpassade till de förhållanden som råder i Sverige, till exempel vad gäller kopplingen mellan redovisning och beskattning. K3 innehåller även mer förenklade regler vid en jämförelse med IFRS för SME:s som i sin tur innehåller mer förenklade regler från IFRS (Drefelt & Törning, 2012, p. 19).

[5] SME står för small and medium-sized enterprises och betyder på svenska små och medelstora företag.

3.2.1 Skillnader mellan K2 och K3

För att få en förståelse för hur redovisare resonerar vid valet mellan K2 och K3 presenteras identifierade skillnader mellan regelverken för att få en översikt över vad som skiljer dessa åt. Då regelverken innehåller ett flertal skillnader kommer redovisningsinformationen se annorlunda ut beroende på vilket val som görs och det kan påverka det kommande valet. Nedanstående skillnader har uppfattats som de mest återkommande och avgörande hos olika branschkunniga parter såsom Balans (2012) och PWC (2012) vilket resulterade i att den teoretiska referensramen begränsas till att fokusera på dessa.

Principbaserat respektive regelbaserat

K3 är ett principbaserat regelverk jämfört med K2 som är regelbaserat. Att ett regelverk är principbaserat medför att det finns större utrymme att göra egna bedömningar och värderingar (Lennartsson, 2012). Detta leder följaktligen till att redovisningen kan bättre anpassas efter en specifik situation (PWC, 2012). Det regelbaserade regelverket innehåller mer detaljerade bestämmelser vilket leder till färre valmöjligheter i redovisningen (Lennartsson, 2012). Emellertid kan det istället vara lättare att praktisera då reglerna är mer konkreta och förenklade. En konsekvens av detta är att det kan föranleda att redovisningen visar en mindre fullständig bild av företagets verksamhet, vid en liknelse med det principbaserade regelverket (PWC, 2012).

Resultaträkning

Enligt ÅRL finns två alternativa former för uppställning av resultaträkning, den kostnadsslagsindelade respektive den funktionsindelade. Den förstnämnda är i praktiken den mest använda hos svenska aktiebolag och även den enda som är tillåten för K2-företag. För K3-företagen däremot är de båda typerna av uppställningsformer tillåtna. Den funktionsindelade resultaträkningen kräver dock att företaget är organiserat i olika funktioner för att den ska kunna vara tillämpbar i praktiken. Skillnaden mellan K2 och K3 avseende uppställningsform har därför betydelse för de företag som har olika funktioner i organisationen. Eftersom uppställningsformerna inte är jämförbara med varandra kan valet mellan dessa göras strategiskt med utgångspunkt för hur eventuella konkurrenter redovisar. För K2-redovisande företag finns också möjlighet att välja en uppställningsform som innebär en förenklad reducerad resultaträkning (Drefelt & Törning, 2012, pp. 89-109).

Tilläggsupplysningar

Förutom de notupplysningar som K2 kräver av mindre företag är det tillräckligt att rapportera att företaget redovisar enligt reglerna i K2. Som redan nämnts innehåller K2 inte många valmöjligheter i redovisningen, vilket är skälet till att regelverket kräver relativt få tilläggsupplysningar vid jämförelse med K3. Av den anledningen är det i praktiken vanligast att företag endast behöver ange tillvägagångssätt vid avskrivning av anläggningstillgångar samt hur successiv vinstavräkning tillämpas.

K3 ställer krav på upplysningar som går utöver kraven enligt ÅRL, främst på grund av de olika valmöjligheterna som finns gällande värdering av tillgångar och skulder. Därför krävs ytterligare upplysningar som beskriver vilka redovisningsprinciper som använts vid värdering av olika poster (Drefelt & Törning, 2012, pp. 125-159).

Varulager

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för varulager tillåter K3 att indirekta tillverkningskostnader får ingå, till skillnad från K2 där detta inte är tillåtet och därmed måste dessa utgifter kostnadsförs omedelbart. Indirekta kostnader är sådana som inte direkt kan relateras till den tillverkade produkten och kan vara fasta alternativt rörliga. De rörliga varierar i förhållande till produktionsvolymen, medan de fasta inte påverkas av denna (Drefelt & Törning, 2012, pp. 225-255).

Materiella anläggningstillgångar

K3 kräver att materiella anläggningstillgångar bestående av olika komponenter med väsentliga förbrukningsskillnader ska indelas i komponenter och skrivas av. I K2 däremot är detta inte tillåtet, utan reglerna kräver att en tillgång redovisas som en enhet och skrivs av som en enhet också.

Gällande avskrivningar innehåller K2 ett flertal schablonregler. Exempelvis finns inget krav på fastställande av restvärde, vilket innebär att för en tillgång som faktiskt har ett restvärde kommer avskrivningsbeloppet att vara större om ingen hänsyn till restvärde tas. Restvärde avseende byggnader får inte fastställas överhuvudtaget. Vidare är det i K2 alltid tillåtet att fastställa nyttjandeperioden för maskiner och inventarier till fem år, denna förenkling finns inte i K3 (Drefelt & Törning, 2012, pp. 285-318).

Immateriella tillgångar

Vid redovisning av internt upparbetade immateriella tillgångar är det i K3 tillåtet att aktivera vissa utgifter som en immateriell tillgång. K3-företag kan välja mellan två modeller vid redovisningen; kostnadsföringsmodellen samt aktiveringsmodellen. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent på samtliga internt upparbetade tillgångar. Den förstnämnda modellen innebär att samtliga kostnader för den upparbetade tillgången kostnadsförs när de uppkommer. Den sistnämnda modellen innebär att arbetet måste delas in i en forskningsfas respektive en utvecklingsfas då utgifterna kommer att behandlas olika beroende på vilken fas de tillhör. Utgifter som tillhör forskningsfasen ska kostnadsföras, medan utvecklingsutgifterna med förutsättning att vissa villkor är uppfyllda aktiveras i balansräkningen. K2 tillåter inte att internt upparbetade tillgångar aktiveras överhuvudtaget. Skillnaden mellan regelverken har givetvis särskild stor betydelse för företag med stora utvecklingsutgifter, där utgifterna istället måste kostnadsföras direkt när de uppkommer enligt K2 (Drefelt & Törning, 2012, pp. 319-342).

Finansiella instrument

K3-reglerna tillåter, men kräver inte, värdering av vissa finansiella instrument till verkligt värde. Verkligt värde fastställs i första hand med utgångspunkt i instrumentets marknadsvärde, i andra hand med utgångspunkt i likande instruments marknadsvärdes eller i sista hand beräknas verkligt värde enligt erkända värderingsmetoder. De tillgångar som inte får värderas till verkligt värde värderas istället enligt anskaffningsvärdesmetoden. Då reglerna i K2 bygger på försiktighetsprincipen är det därför inte tillåtet att värdera finansiella instrument till verkligt värde, utan här utgår värderingen alltid från anskaffningsvärdet (Drefelt & Törning, 2012, pp. 211-223).

Avsättningar

För att göra en avsättning krävs det, enligt K3, att företaget har en befintlig legal förpliktelse eller en informell förpliktelse till följd av en inträffad händelse. Förpliktelserna kan alltså vara av två olika slag. En legal förpliktelse avser förpliktelser till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund. En informell förpliktelse uppstår genom praxis, offentliggjorda riktlinjer eller uttalande som skapat en välgrundad förväntan hos berörda parter. K2-reglerna tillåter endast avsättning för legala förpliktelser. Vidare finns en förenklingsregel i K2 som gör det möjligt att välja att inte redovisa avsättningar som understiger det lägsta av 25 000 kr och 10 % av ingående eget kapital. Ytterligare en förenkling avser andra avsättningar som

förfaller inom tio år, förutom pensionsåtaganden, då det inte finns något krav på nuvärdesberäkning. Det ska dock noteras att det är tillåtet med nuvärdesberäkning, om det sker på samtliga avsättningar (Drefelt & Törning, 2012, pp. 387-408).

Leasingavtal

Redovisningen skiljer mellan två typer av leasingavtal, finansiella respektive operationella, beroende på avtalets ekonomiska innebörd. I K3 är det för en juridisk person tillåtet att redovisa finansiella leasingavtal som operationella på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning. K2 innehåller dock en bestämmelse som säger att endast de tillgångar som företag äger får redovisas. Därför kräver detta regelverk att samtliga leasingavtal redovisas som operationella avtal, oavsett om det egentligen klassificeras som ett finansiellt avtal (Drefelt & Törning, 2012, pp. 361-385).

Nedskrivning

Enligt K3 ska en nedskrivningsprövning göras om det uppkommer indikationer som tyder på att tillgången kan ha minskat i värde. Redovisningen skiljer på två typer av indikationer. Externa indikationer är sådana faktorer som företaget inte kan kontrollera, såsom att tillgångens marknadsvärde under innevarande räkenskapsperiod väsentligt har minskat. Den andra typen är interna indikationer inom företaget, exempelvis att tillgången har skadats och därigenom kan ha minskat i värde. Vid varje rapporteringstillfälle måste en bedömning göras om det finns några indikationer på värdeminskning. Om inga indikationer finns behöver ingen nedskrivningsprövning ske. En nedskrivningsprövning görs för att se om det finns ett nedskrivningsbehov. Ett nedskrivningsbehov föreligger om återvinningsvärdet understiger tillgångens redovisade värde. Nedskrivning sker då till återvinningsvärdet.

K2 innehåller en bestämmelse avseende förenklad prövning. Den innebär att för tillgångar med en nyttjandeperiod på högst fem år behöver nedskrivning endast ske om det är uppenbart att det finns ett behov (Drefelt & Törning, 2012, pp. 491-510).

Uppskrivning

K3 tillåter uppskrivning av materiella anläggningstillgångar. En uppskrivning innebär en möjlighet att vid ett enskilt tillfälle öka det egna kapitalet genom en avsättning till uppskrivningsfond. Tillgången får skrivas upp till det verkliga värdet vid bokslutet, dock inom ramen för det ursprungliga anskaffningsvärdet (Drefelt & Törning, 2012, pp. 306-307). Företag som redovisar enligt K2 får endast skriva upp fastigheter då det finns en stoppregel

gällande de resterande anläggningstillgångarna. Dessutom finns en begränsning för fastigheter som innebär att de som högst får skrivas upp till taxeringsvärdet (Drefelt & Törning, 2012, p. 318).

Kostnad/nytta-aspekten

Eftersom att K3-regelverket är mer komplext kommer kostnaderna för att upprätta finansiella rapporter enligt detta vara större än för K2. Smith (2000) menar att framställning av redovisningsinformation innebär en kostnadsaspekt och en intäktsaspekt. Kostnaderna uppkommer när redovisningen produceras, förmedlas samt när den nyttjas. Intäkterna består av de förbättrade beslut som kan fattas av den framställda redovisningsinformationen. För att det ska vara ekonomiskt försvarbart att producera redovisningen måste således en avvägning mellan kostnaden för att producera informationen och nyttan som uppkommer med den göras (Smith, 2000, p. 33).

Som tidigare nämnts har mindre aktiebolag möjlighet att välja att upprätta årsredovisning enligt K2 alternativt K3, vilket innebär att redovisaren måste ta ställning till de olika skillnaderna mellan regelverken som behandlades i avsnittet ovan. Redovisaren kan därigenom skapa en mening åt de två olika regelverken för att kunna fatta ett välgrundat val. Redovisare tillskriver därmed en mening till de identifierade skillnaderna mellan regelverken. I det följande presenteras teori om meningsskapande för att få en insikt i hur meningsskapande i organisationer går till, och framför allt meningsskapande inom redovisning.

3.3 Meningsskapande

Det finns ett flertal olika förklaringar till vad meningsskapande innebär. Starbuck och Milliken (1988) menar att meningsskapande innebär att placera stimuli i någon form av ramverk eller struktur medan Meryl Louis (1980) menar att meningsskapandet är den tankeprocess som använder historiska händelser för att förklara överraskningar (Weick, 1995, p. 4). Thomas, Clark och Gioia (1993) beskriver istället meningsskapande som en ömsesidig interaktion mellan informationssökning, meningsbenämning och handling. Vissa forskare menar att meningsskapande är en mer personlig och individuell process t.ex. Ring och Rands (1989) som definierar meningsskapande som den process där en individ utvecklar kognitiva kartor av deras miljö (Weick, 1995, p. 5). I kontrast till Ring och Rands definition finns Karl E Weick’s (1995) definition som syftar till meningskapande i organisationer. Han menar att

meningsskapande är vad det bokstavligen står att det är, ”making something sensible” (Weick, 1995, p. 16). Vidare anser Weick (1995) meningsskapande vara en ändlös process och varje ny meningsskapande händelse utlöses av osäkerhet och tvetydighet som resulterar att vi hittar en mening med händelsen (Mills, et al., 2010). Det är Karl E Weick’s (1995) syn på meningsskapande uppsatsen fortsättningsvis utgår ifrån. Hans forskning är anpassad till meningsskapande i organisationer specifikt vilket är mest lämpat till studien då den undersöker hur redovisare skapar mening i redovisningsval åt företag som just är en organisation.

3.3.1 Meningsskapande i organisationer

Karl E Weick lyfter i sin teori fram att meningsskapande i organisationer triggas av en viktig händelse i organisationen. Han kallar dessa för ”organizational shocks” och ett exempel på sådana är expansion av företag, byte av redovisningsregler eller något annat som stör de existerande rutinerna i organisationen (Mills, et al., 2010). Weick (1995) lyfter fram två viktiga händelser som resulterar i att processen av meningsskapande påbörjas. Den ena är *tvetydighet* som innebär att meningsskapandet startas på grund av att det finns för många tolkningar att välja mellan och den andra är *osäkerhet* där meningsskapandet istället beror på att det inte finns några tolkningar att utgå ifrån (Weick, 1995, p. 91).

Efter att en händelse har triggat igång meningsskapandet menar Weick att meningsskapandet innefattar sju olika karaktäristiska drag. Han hävdar att dessa sju egenskaper förklarar vad meningsskapande är och hur det fungerar. Han sammanfattar de sju egenskaperna enligt följande:

> *“People concerned with identity in the context of others engage ongoing events from which they extract cues and make plausible sense retrospectively, all the while enacting more or less order into those ongoing events.”* (Weick, 1995, p. 16)

Weick menar att meningsskapande är *grundat i identitetskonstruktionen* vilket syftar till hur vi människor är som person och att det som har format våra liv påverkar hur vi ser världen. Detta förändras ständigt beroende på vad vi upplever och vilken kontakt vi har med omgivningen. Meningsskapandet börjar hos den enskilde individen då denne för en diskussion med sig själv och skapar mening till en situation. Samtidigt menar Weick också att ingen individ är en ensam "meningsskapare". (Mills, et al., 2010)).

Vidare menar Weick att meningsskapandet är *tillbakablickande* vilket betyder att vi förlitar oss på historiska händelser för att förutse kommande händelser (Mills, et al., 2010).

Meningsskapandet *utgår ifrån den miljön meningsskaparen verkar i*. Det innebär att meningsskapande handlar om att skapa mening av en upplevelse inom vår omgivning och kan bli både skapad och begränsad av vår omgivning. Weick menar att meningsskaparen är delaktig i sin omgivning och jobbar med meningsskapande av den samtidigt som han skapar den miljö han arbetar i (Mills, et al., 2010).

Weick lyfter också fram att meningsskapandet är *socialt*. Som nämndes tidigare utgår meningskapande från den enskilda men det sociala sammanhanget är även avgörande. Weick menar att meningskapande både är en individuell och social process då andra individer är inblandade i en enskild persons meningskapande. "*Även om vi är ensamma föreställer vi oss andras respons på våra handlingar och tankar och justerar vårt tänkande och beteende därefter*.". Med det menas att den är beroende av vår interaktion med andra vare sig de är fysisk närvarande eller ej. En organisations regler, rutiner, symboler och språk påverkar en individs meningsskapande och ger individen en riktlinje för vad som anses vara lämpligt uppförande. Finns inte de faktorerna i organisationen förlitar sig istället meningsskaparen på sina egna sätt att skapa förståelse (Mills, et al., 2010).

Enligt Weick är meningsskapande också en *pågående process*. Med det menar han att meningsskapandet fortsätter konstant men att vi isolerar stunder och signaler och skapar förståelse för den nuvarande situationen (Mills, et al., 2010).

Vidare är meningsskapande *fokuserat på vissa särskilda signaler* som innebär att meningsskapandet tidvis fokuserar helt på vissa faktorer och stänger helt ute andra för att kunna stödja våra tolkningar av en händelse på något. Med anledning av den tillbakablickande delen av meningsskapandet, så bidrar det till att vi fokuserar på vissa signaler beroende på vilka regler och riktlinjer vi har gått efter förr (Mills, et al., 2010).

Den sista delen syftar till att *meningsskapande drivs av rimlighet framför korrekthet*. Detta då människor ständigt filtrerar bort signaler som kan påverka beslutsfattandet. Det skulle ta alldeles för lång tid att söka efter noggrannhet och korrekthet, vilket skulle hindra individer från att agera. Att söka efter vad som anses vara det mest rimligaste i situationen hjälper

istället individen att agera. Även denna egenskap baseras på våra tidigare upplevelser vilket gör att en och samma händelse kan anses vara olika rimlig beroende på vem det är som ska skapa mening i den. Berry (2001) menar på att detta kan resultera i att olika mening skapas i samma företag beroende på vem det är som ska skapa mening till just den specifika händelsen. Denna egenskap visar även på en möjlighet till bristfälliga beslut tagna av den meningsskapande vilket förklaras med att personen i fråga ansåg utfallet vara rimligt (Mills, et al., 2010)

3.3.2 Redovisarens meningsskapande

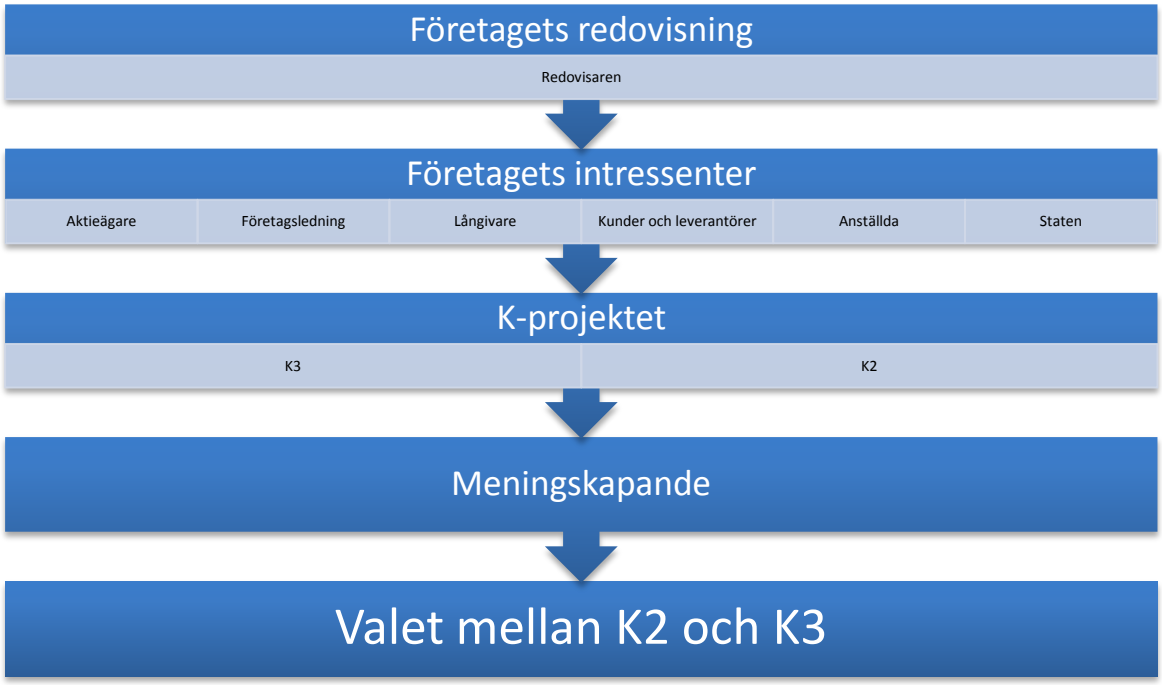
Då redovisning utgör underlag för beslutsfattande hos intressenter innebär detta följaktligen att utformningen av redovisning ger ekonomiska konsekvenser för företagen. Det är angeläget att betona att det inte är den ekonomiska verkligheten av företaget som ger ekonomiska konsekvenser, utan det är *avbilden* av den ekonomiska verkligheten, som därmed genererar konsekvenser. Eller bättre uttryckt: redovisarens avbildade verklighet (Sandell, 2006, p. 15).
Utformningen av redovisningen beror på den som avger redovisningen, vad denna individ har för kunskaper, preferenser och hur dennes ekonomiska bild av företaget ser ut. Vid olika handlingsalternativ inom redovisningen kan val göras baserat på hur redovisaren anser att redovisningen kommer få för påverkan och vilka ekonomiska konsekvenser det kommer få för företaget när informationen presenteras (Sandell, 2006, p. 3).

Gandemo (1990) menar att när redovisningsregler skapar flexibilitet för redovisaren uppstår så kallade ”*frihetsgrader*” som ger utrymme för redovisaren att, inom ramen för de redovisningsregler som finns, själva skapa en tolkning vilket inverkar på redovisningsinformationen som beslutsunderlag. Redovisningen tolkas i sin tur senare av dess användare/läsare. Sett från ett strategiskt perspektiv kan därmed redovisaren taktiskt påverka redovisningens utformning för att påverka dess intressenter (Sandell, 2006, pp. 4-5).

3.4 Modell av den teoretiska referensramen

Den teoretiska referensramen lyfter först och främst fram det faktum att företagets redovisning upprättas och utformas till förmån för företagens intressenter. Tidigare studier har även visat att det vid redovisningsval tas en stor hänsyn till de kategorier av intressenter som finns vilket påverkar de val som görs. Företagets intressenter har olika behov av den redovisning som produceras vilket ställer krav på den som avger redovisningen. På grund av K-projektet skapas en frihetsgrad för företaget i och med att de har möjlighet att välja mellan de olika regelverken. Till följd av den osäkerhet och tvetydighet som finns angående valet mellan K2 och K3 så startar processen av meningsskapande. Det innebär att redovisaren tillskriver regelverken olika mening beroende på vilken situation som råder och gör utifrån detta ett val. För att kunna göra ett väl motiverat val mellan de två regelverken så krävs det att redovisaren skapar mening åt de regler som K2 och K3 består av och att denne gör det utifrån vad intressenterna har för informationsbehov.

Modellen utgår ifrån att det är denna väg redovisaren tar vid valet mellan K2 och K3.



Figur 3 Modell av teoretisk referensram

4 Empiri

Avsnittet inleds med en introduktion av de utvalda respondenterna. Därefter presenteras resultatet av den empiriska datainsamlingen vilket börjar med en redogörelse för respondenternas syn på intressenternas påverkan på valet. Vidare presenteras hur redovisaren ser på skillnaderna mellan K2 och K3 och slutligen hur redovisarens meningsskapande ser ut med utgångspunkt i Weick's (1995) teori om meningsskapande.

4.1 Presentation av respondenter

Respondent A: arbetar som revisorsassistent samt kontorschef på en mindre revisionsbyrå där respondenten är delägare och VD. Respondenten har arbetat där sedan 2006 då en kandidatexamen togs efter att ha läst ekonomprogrammet med inriktning på Management.

Respondent B: arbetar som redovisningskonsult och är delägare i en mindre redovisningsbyrå. Repondenten har tagit en magisterexamen i ekonomi och efter det arbetat på en stor revisionsbyrå i två år som redovisningskonsult samt fem år som ekonomichef på ett stort IT- och telekommunikationsbolag innan respondenten började där denne arbetar än idag.

Respondent C: arbetar som redovisningskonsult på en mindre redovisningsbyrå sedan 2005 där respondenten även är delägare. Respondenten har tidigare arbetat i 15 år på en större revisionsbyrå. Denne har examen som civilekonom och har utöver detta läst ett år affärsjuridik.

Respondent D: arbetar som revisor samt auktoriserad redovisningskonsult på en mindre revisionsbyrå och har 29 års arbetslivserfarenhet inom redovisning. Respondenten är högskoleutbildad ekonom.

Respondent E: arbetar på en mindre revisionsbyrå sedan 28 år tillbaka som revisor och auktoriserad redovisningskonsult. Respondenten är högskoleutbildad inom redovisning.

Respondent F: arbetar som godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult på en mindre revisionsbyrå. Respondenten har en magisterutbildning inom ekonomi och har sedan dess arbetat med redovisning i 40 år.

Respondent G: . är VD på en medelstor revisionsbyrå där han arbetar som rådgivare.

Respondenten är egentligen jurist i grunden men har läst 100 poäng företagsekonomi enligt det gamla systemet.

4.2 Redovisarens inställning till företagets intressenter

Vilken hänsyn som tas till intressenterna vid valet

Majoriteten av respondenterna menar att det tas en viss hänsyn till intressenterna i valet men att det beror på varje enskild situation och hur företaget och dess intressenter ser ut. T.ex. menar respondent D att företag som har ett mer allmänt intresse och fler intressenter som t.ex. fastighetsförvaltare kan behöva visa en aning bättre information i sin redovisning. Respondenterna A och D har en liknande ståndpunkt och menar att för företag med fler intressenter kan det spela stor roll, de menar dock att det inte är så vanligt i företag i den aktuella storleken utan att intressenterna spelar en viktigare roll i stora börsbolag och när företag planerar att börsnoteras.

> *”Det går inte överlag att säga vilka intressenter som är viktigast utan man utgår från varje enskilt företag och deras intressenter” – Respondent E*

Tre av de sju respondenterna lyfter fram att det inte behöver tas någon stor hänsyn i valet mellan K2 och K3 eftersom redovisare fokuserar på att följa lagar samt regler och ge en rättvisande bild och sen får intressenterna ta det som blir av det. Saknar de något så har de alltid möjligheten att be om det i efterhand. Respondent C lyfter fram att intressenterna antagligen inte kommer att bry sig så mycket om vilket regelverk företaget väljer utan tror de kan ha förståelse för att företaget väljer det regelverk som är billigast och enklast för dem.

> *”alla intressenter är viktiga för företaget då det inte funkar utan dem men det påverkar inte valet av regelverk.” – Respondent A*

Respondent D poängterar att det måste tas hänsyn till intressenterna vid valet eftersom det måste tänkas på vem som läser årsredovisningen och vilken information de får eftersom de ska fatta beslut efter det. Respondent G menar att frågan angående intressenter är öppen i företagen som jobbar med valet och att det framförallt trycks på vad banker tycker och vad som ger bäst information. Majoriteten av respondenter är eniga i att banker och deras informationsbehov är viktigt att ta hänsyn till. Dock lyfter respondent G fram att det är ett stort problem i det faktum att intressenter ännu inte har fått klart för sig vad valet har för betydelse.

Aktieägarens/företagsledningens påverkan

Samtliga respondenter menar att aktieägaren är en viktig del av företaget dock har de olika åsikter angående hur viktig ägaren är för valet. Respondent E och G lyfter fram att ägaren och företagsledaren många gånger är samma person i mindre aktiebolag och menar i enlighet med respondent A att de är viktiga att ta hänsyn till framförallt eftersom det är de som bestämmer.

> *”Ägaren är viktig som intressent just eftersom de är uppdragsgivare” – Respondent A.*

Respondent B menar att hur viktiga ägarna är beror på hur ägarsidan i företaget ser ut. Om det är många ägare i företaget kan det vara viktigare med mer information i redovisningen vilket i så fall gör att valet kan luta åt K3. Respondenten menar dock att eftersom ägaren många gånger har den dagliga kollen så kan det informationsbehovet i redovisningen vara mindre. Respondenterna C och F har liknande åsikter i det hänseendet att de lyfter fram att ägarna många gånger kan vara dåligt insatta i företagets redovisning vilket gör att ägarna i det fallet kan ha mindre betydelse för valet mellan K2 och K3.

> *”Jag tror att det hör till undantagen att en aktieägare kan ha någon åsikt om K2 eller K3 ska nyttjas” – Respondent F*

Respondent E lyfter fram att aktieägaren/företagsledaren många gånger vill visa så lite information som möjligt och är inte intresserad av att andra ska läsa årsredovisningen och få reda på hur det går utan de är istället intresserad av att få redovisningen så billig som möjligt. Respondenten menar då att det är K2 som blir det naturliga valet och att det är just ägarens inställning till valet som har den avgörande betydelsen.

Majoriteten av respondenterna påpekar även att något som kan påverka valet är vilket skattemässigt resultat som fås av K2 respektive K3, vilket i sin tur påverkar aktieägarnas utdelning.

Långivares påverkan

Majoriteten av respondenterna är eniga i att långivare är en viktig intressent till företaget. Respondent G säger att det tas hänsyn till banker och deras informationsbehov och att de många gånger kan vara den viktigaste intressenten i valet. Respondent D är enig med respondent G och båda lyfter fram att K3 många gånger påverkar nyckeltalen och visar dessa tydligare vilket är en faktor som bankerna ofta kollar på. Majoriteten av respondenterna lyfter fram att då K3 ger bättre information så kan det många gånger vara att föredra för att tillfredsställa bankernas informationsbehov.

> *”Lånegivare vill helst ha positiv information om*

företagets ställning och resultat, annars finns det risk att krediter sägs upp" – Respondent E

Respondent E menar att det bland annat tas hänsyn till långivare i de fall företaget skulle redovisa ett bättre resultat i K2 eller K3 och de är i behov av ett lån. Respondenten lyfter även fram ett exempel på att respondenten tar hänsyn till banker när det gäller företag som balanserar utgifter och om de då skulle välja K2 så skulle de behöva kostnadsföras direkt vilket skulle minska det egna kapitalet avsevärt. Tre respondenter lyfter dock fram att bankerna har möjlighet att få fram all information de behöver i vilket fall som helst vilket och att det då är upp till företaget att lämna ut den informationen om behovet finns. De menar att långivare är en viktig intressent för företaget men för valet mellan K2 och K3 kommer de inte ha en avgörande roll. Respondenterna B och C poängterar dock att bankerna kan ha åsikter och att det ena regelverket kan anses "finare" än det andra och då ge företaget bättre villkor.

"Banken är inte med och bestämmer men de får gärna ha åsikter och kanske föredra det ena regelverket" – Respondent B

Skatteverkets påverkan

Respondenterna är samtliga överens om att skatteverket är en viktig intressent för företaget men de tror desto mindre på att det kommer att påverka valet. Respondent F menar att skatteverket får den information dem behöver oberoende av vilket regelverk företaget redovisar efter och att det gör att skatteverket är mindre viktigt för valet mellan K2 och K3.

"*Man blir månatligen påmind om att Skatteverket är en viktig intressent men jag tror inte att det kommer att påverka valet." – Respondent A*

Kunder, leverantörer och anställdas påverkan

Respondenterna menar övervägande att kunder, leverantörer och anställda inte har en stor betydelse för valet. Samtliga menar att företagets anställda antagligen inte kommer att påverka valet alls, dock menar vissa att kunder och leverantörer kan ha en viss betydelse men att de inte har en avgörande påverkan för valet.

"I vissa fall kan kunder och leverantörer ha betydelse men då handlar det mest om att man ska redovisa sin finansiella ställning" – Respondent G

I enighet med respondent G lyfter respondent B fram att kunder och leverantörer kan ha en viss betydelse och belyser ett exempel där t.ex. IKEA ställer krav på sina underleverantörer

och menar att det då behöver vägas in kunder och leverantörer men att de inte är viktigast för valet. Respondenterna F och E lyfter också fram att de kan ha en viss betydelse och syftar då till att de kan påverkas av informationen som lämnas, både till det positiva då det kan verka lugnande och till det negativa om det till exempel är dåliga nyheter. I motsats till de åsikterna menar respondenterna D och A att kunder, leverantörer och anställda inte har en stor betydelse för valet alls då de har en annan ingång till bolaget och får annan information än den som framställs i redovisningen.

”Nej, jag tror inte att de påverkar valet. De får den informationen de behöver ändå.” – Respondent A

4.3 K2 och K3

Vem gör valet mellan K2 och K3?

Samtliga respondenter är överens om att det är företaget som gör det slutgiltiga valet men att de förlitar sig till väldigt stor del på att redovisaren gör valet åt dem. De är även överens om att det beror på att företaget många gånger är så pass dåligt insatta i redovisningen och respondent C menar att företaget oftast tänker mer på att redovisningen ska vara så billig som möjligt.

”Det är vi som gör valet åt kunderna då de inte är tillräckligt insatta för att göra valet själva” – Respondent F

Respondenterna B och E menar dock att detta är olika beroende på hur mycket koll och intresse företaget har och det blir oftast så att det förs en diskussion med företaget och att det inte alltid är säkert att de litar blint på redovisaren. Respondent G tror inte att företaget kommer ta initiativet själva till att göra valet utan att det är redovisaren som behöver väcka frågan och att de kommer att behöva ge väldigt mycket input till företaget. Respondent D är enig med övriga och tillägger även att det kan önskas att företaget ska vara lite mer insatta eftersom det är ett viktigt val de står inför. Respondent C tror inte att det är många på företaget som ens är medvetna om att de ska göra ett val till skillnad från redovisare som har blivit matade med detta i flera år.

”Jag önskar att mina kunder vore mer intresserade och insatta i valet eftersom att de nu hänger på redovisarna att förklara valets innebörd” – Respondent D

Hur påverkas valet av branschtillhörighet?

Ett flertal av respondenterna anser att branschtillhörigheten inte kommer att ha en avgörande roll i valet utan menar att det är istället storleken på företaget som kommer att spela större roll.

> *”Vi jobbar främst med små och medelstora företag som ska få göra det här valet och det kommer krävas mycket som gör att ett företag ska behöva gå in i K3 och det kommer främst vara hänvisat till storlek på företaget” – Respondent C*

I motsats till den åsikten menar respondenterna B, E och G att valet visst kan påverkas av branschtillhörighet och då är det framförallt utvecklingsbolag som lyfts fram. De menar då att utvecklingsbolag kommer att behöva välja K3 då det egna kapitalet förbrukas snabbt när allt kostnadsförs. Respondenterna E och G lyfter även fram företag inom fastighetsbranschen samt andra företag med tunga balansräkningar som branscher som kan påverkas av valet bland annat eftersom K3 tillåter redovisning av fastigheter till verkligt värde.

> *”Vad som påverkar är företag som arbetat med utveckling och fastighetsbolag där det finns stora för och nackdelar med K3” – Respondent G*

Respondent D lyfter även fram detaljhandelsbranschen som en bransch som kan bli påverkad av valet. Personen menar att det beror på att de har en okomplicerad redovisning med ofta förutsägbara transaktioner.

Vilka är de viktigaste skillnaderna mellan regelverken som påverkar valet?

Respondenterna lyfter fram olika skillnader som de anser vara viktigast men den skillnaden de är överens om som spelar stor roll för valet är det faktum att immateriella tillgångar måste kostnadsföras direkt enligt K2 och att denna faktor kommer att göra att många kommer välja K3 direkt.

> *”Immateriella tillgångar kommer att spela en väldigt stor roll i valet. Det kommer att göra att t.ex. spelutvecklingsbolag kommer att vara tvungna att välja K3” – Respondent C*

Majoriteten av respondenterna menar även att det är en viktig faktor att K2 kommer att vara enklare att redovisa efter än vad K3 kommer att bli och respondenterna A och C menar att detta gör att alla som inte måste välja K3 kommer att välja K2. Respondent A lyfter dock fram att denna förenkling kan drabba den rättvisande bilden av redovisningen men att det inte kommer att påverka valet. Enkelheten i K2 är den viktigaste skillnaden i valet enligt

respondent E, då det gör att det bara ska göras det som står och att det inte finns någon frihet. Även respondent G lyfter fram att enkelheten i K2 kommer att tala för detta regelverk men att det finns andra skillnader som går före.

> *”Utgångspunkten är att välja K2 då det är lättare att gå från det till K3 än tvärtom” – Respondent A*

Respondent F är enig med respondenterna A och C och menar att det är framförallt storleken som kommer att påverka valet och att det inte borde vara nödvändigt för mindre bolag att använda K3. Det menar respondent F är bland annat för att kostnaden borde bli lägre vid K2 eftersom det är färre krav på tilläggsupplysningar samt att ingen komponentavskrivning behöver ske. Dock tror respondenten ändå att redovisningsbranschen kommer att rekommendera K3 framför K2 då det kan resultera i fler debiterade timmar för dem. Respondent B påpekar dock att det är viktigt att företaget är medvetna om vad regelverket K3 innebär då de inte vill rekommendera K3 utan att företaget förstår det men att de kan rekommendera K2 utan att de förstår vad det innebär.

Respondenterna D, G och B lyfter fram att det viktigaste är att kolla på hur balansräkningen ser ut och om företaget har få och lättbedömda balansposter så resulterar det allt som oftast i K2 samtidigt som vissa tunga balansposter kan äta upp det egna kapitalet direkt och därför göra K3 till ett självklart val. Respondent D lyfter fram att det är viktigt att kolla på om företaget har något uppskrivningsbehov som är en annan viktig faktor för valet. Även respondenterna B och G menar att uppskrivningsmöjligheterna av materiella anläggningstillgångar i K3 kan komma att påverka valet.

Principbaserat respektive regelbaserat regelverk

Respondenterna är överens om att denna skillnad kommer att påverka valet men de är inte helt eniga angående hur mycket det kan komma att påverka. Majoriteten lyfter fram att detta kommer ge K2 en stor fördel då det många gånger föredras det som är så okomplicerat som möjligt vilket det blir i det regelbaserade regelverket K2.

> *”om det är möjligt så väljer man ett regelverk som är förenklat” – Respondent E*

Respondent D lyfter fram att det regelbaserade regelverket kommer att passa bättre för mindre företag då det finns faktorer som aldrig syns i årsredovisningen t.ex. att det jobbas 3000 timmar om året medans lite större företag som t.ex. jobbar med produktutveckling kommer kräva större frihet i redovisningen. Respondent F lyfter fram att de fastställda normerna som finns i K2 kommer bli lättare att följa och att det principbaserade K3 kanske istället passar

bättre för företag med handel utanför Sveriges gränser där EU kräver god sed. Respondent B menar att K3 är mer likt det de redovisar efter idag:

> *”saker är inte svart eller vitt utan det är anpassat efter bransch och annat. K2:an blir ju väldigt snäv och det kan påverka valet.” – Respondent B*

Respondent G säger dock att denna skillnad inte kommer att bli någon stor fråga och att respondenten inte har ställts inför något konkret fall där det har påverkat valet. Personen menar dock att det kan påverka om företaget har lite udda transaktioner där det kan finnas ett specifikt sätt de ska redovisas på i K2 där det finns möjligheten att koppla på rättvisande bild och koppla samman transaktioner. Respondent E lyfter även fram andra företag med speciella redovisningssituationer som t.ex. fastighetsbolag, stora tillverkande företag eller företag som arbetar med utveckling som kan föredra ett principbaserat regelverk.

Kostnadsslagsindelad respektive funktionsindelad resultaträkning

Samtliga respondenter lyfter fram att en funktionsindelad resultaträkning är väldigt ovanligt i de mindre aktiebolag som de jobbar med och att de därför inte tror att det kommer att vara en viktig faktor i valet. Respondent B menar att det är vanligare i stora bolag där de behöver ha en bättre koll på sin redovisning. Majoriteten lyfter dock fram att det hade påverkat valet om det hade varit aktuellt i de företag de jobbar med och att det då främst är på grund av bruttovinsten inte visas direkt i den funktionsindelade redovisningen vilket gör att valet i så fall hade talat för K3. Respondenterna E och F menar att detta är positivt eftersom att det ger en möjlighet att inte lämna ut den informationen till konkurrenterna.

> *”Ett skäl att använda den funktionsindelade redovisningen kan t.ex. vara att konkurrenterna inte kan utläsa vilken marginal man har på sin försäljning” – Respondent E*

Respondent G lyfter fram att det kommer att vara företag som väljer K3 av den anledningen att den tillåter den funktionsindelade redovisningen och att det är för att det, utöver ovan nämnda anledning, finns branscher där funktionsindelade redovisningar är dominerande.

Tilläggsupplysningar

Majoriteten anser att detta påverkar valet och att det är ett skäl att välja K2 framför K3. Respondent B och F syftar på konkurrensaspekten och att det oftast inte vill visa all information för företagets konkurrenter, därför väljs K2 för att visa så lite information som möjligt. Vidare menar respondent B även att detta framförallt gäller om företaget har ett fåtal

ägare för då har de oftast bra insyn i företaget ändå, har företaget fler ägare är det istället viktigare att visa mer information. Respondent C och E menar att valet kan påverkas då det blir enklare och billigare att redovisa enligt K2 där det finns färre krav på tilläggsupplysningar. Respondent D anser att valet påverkas då de hellre väljer K2 på grund av att det inte finns så många utomstående läsare av årsredovisningen. Det finns inte så många intressenter som drar nytta av upplysningarna vilket gör att de lika gärna kan minimeras. Men respondenten menar också att om det är ett bolag som har ett mer allmänt intresse så bör mer upplysningar lämnas och då kan K3 väljas av den anledningen. Respondent G, till skillnad från övriga respondenter säger att detta knappast påverkar valet, men kan tänka sig att det har betydelse när företagen själva göra sina årsredovisningar.

Varulager

Majoriteten av respondenterna är eniga om att skillnaden som berör värdering av varulagret är en faktor som kan påverka valet av regelverk, beroende på situation. Respondent A och B menar att det beror på hur det går för företaget, det vill säga att går det bra för företaget så finns inget behov av att inkludera indirekta tillverkningskostnader i lagervärderingen. Då vill de hellre värdera varulagret så lågt som möjligt och då väljs K2. Respondent A tillägger också att i 99 % av fallen har denna skillnad ingen avgörande effekt då företagen inte vill ha ett högt lagervärde. Respondent G motsäger dock detta och säger att

> ”*det tillhör historien att vilja ha ett lågt lagervärde. Med de skattesatser vi har idag så finns det andra skäl att ta upp lagervärdet så det är inte alls säkert att man vill ha ett lågt lagervärde”. – Respondent G*

Vidare menar respondenten att det idag snarare är viktigt med en stark finansiell ställning för att få finansiering från banker än att ha låga lagervärden och därmed ett sämre resultat. Respondenten säger att detta är en skillnad som kan tala för att K3 väljs eftersom att resultatet belastas tyngre vid kostnadsföring av tillverkningskostnaderna som då sker i K2. Respondent D påtalar också detta om att resultatet kommer att skilja sig beroende på vilket regelverk som väljs och därför påverkas valet då resultatet kan bli avsevärt sämre eller om exempelvis företaget utnyttjar detta och vill redovisa ett sämre resultat. Respondenten menar att tidpunkten för när de tittar på företaget har en avgörande betydelse för vilket alternativ som väljs. Även Respondent E säger att det har betydelse då det kan vara ett omfattande jobb att göra om kalkylerna i ett lagerhanteringsprogram som gör att K3 måste väljas. Om företag har ett lagersystem och kalkyler uppbyggt där det ingår indirekta tillverkningskostnader så väljs

alltså K3 av den anledningen, och inte K2. Respondent C har en annan ståndpunkt i den här frågan och menar att det inte finns någon medvetenhet hos företaget gällande vad de tar upp i värderingen, vilket gör att respondenten anser att denna faktor inte påverkar valet alls. Respondent F anser att valet påverkas i ytterst få fall av denna skillnad då respondenten har få kunder som har indirekta tillverkningskostnader och menar att det är mer större företag som berörs.

Materiella anläggningstillgångar

Samtliga respondenter anser att krav på komponentavskrivning i K3 är ett skäl att undvika det regelverket då det anses vara alltför komplicerat att göra, ger mer arbete för de som gör detta samt är tidskrävande.

> *”av den anledningen kan K2 väljas för just förenklingsskälet”. – Respondent F*

Respondent D och G säger att denna skillnad är särskilt betydelsefull för fastighetsägare då de har tillgångar som består av olika komponenter och menar att dessa berörs särskilt av denna skillnad.

Immateriella tillgångar

Samtliga av de tillfrågade anser att detta är en mycket viktig skillnad som kan påverka valet i de fall företagen har stora utvecklingsutgifter där K3 oftast då blir ”tvunget” att väljas. Respondent B lyfter fram hur viktig denna faktor är för valet och säger:

> *”Detta påverkar valet väldigt mycket. Posten påverkar resultatet och har du en post där nu eller inom de närmaste åren så borde man definitivt välja K3. Den här skillnaden kan nog många gånger vara det första man kollar på och blir det ja på den frågan så är de andra mindre intressanta” – Respondent B*

Respondent C tror att denna kommer påverka valet mest eftersom det kan få en sådan dramatisk effekt för företaget att t.ex. gå in i K2 då det påverkar balansräkningen. Respondent F säger att respondenten har flera kunder som av just det här skälet kommer bli tvungna att redovisa enligt K3. Detta på grund av att utvecklingsutgifter kan uppgå till väsentliga belopp och skulle K2 då väljas skulle då utgiften behöva kostnadsföras vilket skulle medföra att aktiekapitalet skulle sjunka och bolaget kan bli likvidationspliktigt. Respondent E anser att valet påverkas då det blir helt olika resultat och de företag som inte klarar av att ta kostnaderna direkt de uppstår måste välja K3 för att klara resultat och eget kapital. Även

respondent D tror att detta påverkar valet då företag som utvecklar nya produkter troligen kommer att välja K3.

Finansiella instrument

Det finns delade meningar här huruvida denna skillnad kommer att påverka valet eller inte. Respondenterna A, B, C och G menar att det är sällan förekommande att de mindre företag som de arbetar med har finansiella instrument vilket gör att denna skillnad inte har någon större betydelse vid valet. Respondent A säger att det är mer större företag som har finansiella instrument. Respondent D anser att valet kan påverkas av denna faktor på det sättet att de snarare undviker att välja K3 av denna anledning då beräkning av verkligt värde kan vara komplicerat. Respondenten menar att detta kan vara ett skäl att istället välja K2 för att slippa värderingen men poängterar dock att det gäller att ha sunt förnuft i de fall företag har behov av att värdera vissa poster till verkligt värde, då får det väljas K3 ändå. Respondent F menar att valet påverkas då denna skillnad exempelvis kan rädda ett bolag om de har värdepapper som har stigit och bolaget är likvidationspliktigt, då får de skriva upp dessa till marknadsvärdet vilket inte är tillåtet i K2. Även respondent E tror att valet kan påverkas om företag har låga anskaffningsvärden och höga verkliga värden och företaget vill synliggöra det egna kapitalet för det ökar ju möjligheten att dela ut pengar till aktieägarna exempelvis, så då skulle K3 kunna väljas av den anledningen.

Avsättningar

Den större delen av respondenterna är eniga om att detta inte är någon skillnad som påverkar valet i någon stor omfattning då informella avsättningar inte är särskilt vanligt förekommande i mindre aktiebolag. Respondent F menar dock att det blir enklare att redovisa enligt K2 då inga informella förpliktelser behöver tas med och det är ett skäl att inte välja K3. Respondent E säger att det kan påverka eftersom företaget slipper redovisa en avsättning om de redovisar enligt K2-reglerna och därigenom redovisa ett bättre eget kapital.

Leasing

Även den här skillnaden verkar respondenterna vara eniga om att den har en liten betydelse för valet då majoriteten av deras kunder oftast har operationella leasingavtal. Respondent F säger att det främst är större aktiebolag som redovisar leasingavtal som finansiella. Respondent A poängterar att denna skillnad inte är avgörande i de små aktiebolagen men att respondenten förstår poängen då företag kan ha två helt olika balansräkningar beroende på om

de hyr eller äger sina lastbilar.

Nedskrivning

Majoriteten är överens om att den här skillnaden har en tämligen liten betydelse för valet. Respondent A påpekar att nedskrivningsprövning sker varje år men att de arbetar lite med själva nedskrivningarna på grund av att de jobbar med anskaffningsvärdet ständigt, vilket leder till att det är sällan det finns något behov av en nedskrivning. Vidare tror respondenten att nedskrivning inte blir en aktuell fråga eftersom de ofta vill ha så stora avskrivningar som möjligt, så är det sällan det finns något behov av nedskrivningar. Respondent B, C och E nämner också att den här frågan inte är särskilt aktuell i mindre aktiebolag och därför påverkar den inte valet heller.

Uppskrivning

Respondent A, B och C är samtliga överens om att frågan inte är aktuell för de företag som de arbetar med och därför kommer inte valet att påverkas.

> ”*Detta är ännu mer sällan än nedskrivning. Det är om företaget går dåligt men annars är det sällan, vilket gör att det inte kommer att vara en så viktigt del i valet*” - *Respondent A*

Respondent D däremot tror att valet kan påverkas och ger ett exempel på ett företag med stor maskinpark som gjort kraftiga avskrivningar där det finns betydande övervärden som kan behövas visas. Respondenten säger även att det tyvärr kan bli så att företag med mer obeståndsproblematik hellre hamnar i K3. Även Respondent F hänvisar till bolag det går sämre för och menar att valet kan påverkas eftersom de då kan skriva upp det egna kapitalet och det har respondenten utnyttjat vid tidigare tillfällen för företag. Respondent E säger att det kan påverka valet om de har ett företag med behov att skriva upp en fastighet som har ett mycket högre värde än taxeringsvärde eftersom att det är max i K2 så då kan K3 väljas för att visa ett bättre synligt eget kapital. Just den här skillnaden menar respondenten kan vara gigantisk för det egna kapitalet och kan göra att K3 väljs endast på grund av detta.

> ”*Ju mer jag tänker på det kanske ännu fler kommer att välja K3 när det väl kommer till kritan.*” – *Respondent E*

Respondent G menar också att den här skillnaden kan ha en avgörande betydelse för valet.

Kostnad/nytta

Respondenterna är överens om att redovisning enligt K3 kommer att kosta mer jämfört med K2. De flesta tror dock inte att detta får någon större effekt för valet. Respondent D nämner exempelvis att valet inte påverkas då andra saker skulle missas som företaget vill visa i redovisningen och då blir kostnaden försumbar om de väljer K3. Även Respondent E menar att de som måste tillämpa K3 av andra skäl får ta den kostnaden och att valet inte påverkas av det skälet. Respondent A anser att K2 i många fall kommer bli ett självklart val då den kostnaden som blir extra vid valet av K3 inte kommer att överstiga nyttan med regelverket för de mindre aktiebolagen. Men liksom respondent E och D säger respondenten att om det finns andra skäl att välja K3 så har kostnaden inte någon betydelse. Respondent B menar att den ökade kostnaden troligen kommer att vara i början vid övergången och därefter kommer kostnaden inte skilja sig särskilt mycket, så därför tror respondenten inte att den här faktorn har någon avgörande verkan för valet. Även respondent G håller med om att valet inte påverkas och tror heller inte att prisskillnaden kommer att vara särskilt stor. Respondent F är lite osäker i den här frågan och säger att det kanske till viss del kan påverka valet men att det är svårt att säga redan nu. Respondent C däremot är mer säker och tror att just den här skillnaden är väldigt viktig för valet då företag ofta vill att redovisningen ska vara så enkel och billig som möjligt.

Förenklingsregler i K2 jämfört med K3

Majoriteten anser att detta är en faktor som kommer att påverka valet och att många företag förmodligen kommer att välja K2 på grund av att det är just ett mer förenklat regelverk vid jämförelse med K3, om det inte finns skäl som talar för att välja K3. Respondent E hänvisar till intressenterna och säger

> ”*Detta just på grund av att det finns så få intressenter generellt i mindre aktiebolag utom ägaren själv och skatteverket, så det finns inget behov av att använda K3 som är mer komplext än K2.”. – Respondent E*

Respondent D är inne på samma spår och menar också att förenklingsreglerna har särskild påverkan för de mindre aktiebolagen just på grund av att det finns så få läsare av årsredovisningen vilket gör att K2 hellre väljs av det skälet. Respondent B säger att det kommer göra att mindre företag som försöker göra mycket av redovisningsarbetet själva troligen kommer att välja K2 på grund av förenklingsskäl. Respondent A, C och D nämner att förenklingsreglerna gör att redovisningsarbetet blir billigare vilket även är ett skäl att välja K2, om möjlighet finns. Respondent G till skillnad från övriga respondenter ifrågasätter om

det verkligen blir en sådan stor skillnad i praktiken men säger att en förenklingsregel som har betydelse är den att årliga återkommande kostnader kan kostnadsföra, vilket är ett argument för att välja K2 vilket gör att avdragsrätten tidigareläggs.

Rättvisande bild

Samtliga respondenter är överens om att K3 visar en bättre rättvisande bild av företaget än vad K2 gör men därefter finns det meningsskillnader huruvida valet påverkas av denna faktor eller ej. Respondent A säger att K2 ger mycket mindre rättvisande bild på grund av att det är en sådan förenkling, men att det inte nödvändigt vis måste påverka valet av den anledningen.

> *”Bara för att företaget redovisar enligt K2 så behöver ju inte det betyda att man inte kan ta fram annan information ändå. Detta gör att det inte finns någon anledning att använda K3 för att de ska saknas information för företaget annars för den kan tas fram ändå. Man behöver inte bli begränsad av K2.” – Respondent A*

Enligt Respondent E påverkas inte heller valet av detta skäl då respondenten utgår från kundens behov vid valet och i de allra flesta fall menar respondenten att det är tillräckligt att redovisa enligt K2 och rättvisande bild har liten betydelse då. Respondenten skiljer på noterade och onoterade bolag och menar att rättvisande bild inte har lika stor betydelse för de onoterade då det är relativt få som faktiskt läser årsredovisningarna. Respondent G menar att för de flesta mindre aktiebolag blir den här skillnaden inte så stor beroende på att de inte har sådana transaktioner där det blir någon större skillnad. Resterande respondenter verkar ha en annan åsikt än ovanstående och anser att valet kan påverkas av detta. Respondent B säger att K2 i många fall kan ge fördelar i och med att det är färre krav på information vilket är önskvärt för många företag då de inte vill lämna ut för mycket information om sin verksamhet, vilket kan vara ett skäl till att K2 väljs. Respondent C tror att K3 visar en *mer* rättvisande bild än vad K2 gör men att det inte behöver betyder att K2 inte visar en rättvisande bild. Respondenten anser ändå att valet kan påverkas men att de inte väljer bort K2 på grund av att den visar mindre information. Respondent D anser att det är en faktor som kan påverka valet i de fall de vill lämna fler nyanser om det är sådana företag som har fler intressenter som vill läsa årsredovisningen. Respondenten menar också att det i K3 blir mer spelrum att göra fler värderingar som kan vara till nackdel för intressenter som läser i och med att det kan vara på det ena eller andra sättet då K3 inte är regelbaserat. Respondent F anser att K3 visar en bättre rättvisande bild bland annat vad gäller tilläggsupplysningar vilket kan påverka valet. Respondenten säger att ”rättvisande bild” kan ha betydelse vid behov av

nya krediter, nya ägare eller inför en försäljning av bolaget.

4.4 Hur redovisaren tolkar och skapar mening åt regelverken

Tidigare redovisningsval och dess påverkan

Den större delen av respondenterna anser sig inte ha gjort något tidigare val inom redovisningen som påverkar just valet mellan K2 och K3. Respondent E säger sig dock ha gjort ett val gällande att redovisa enligt K2-reglerna eller de vanliga reglera för flera företag. Respondenten säger också att anledningen till varför K2 väljs nu är för att det är ett förenklat regelverk och det är samma skäl till varför det kommer att väljas sen i valet mellan K2 och K3. Om de redan har valt K2 åt ett företag påverkar det valet då det är enklare att fortsätta med K2, men finns det skäl att byta som gör de det. Respondent G anser också att tidigare val kan ha viss påverkan och exemplifierar det med att har det tidigare valts att kostnadsföra eller balansera utvecklingsutgifter så påverkar det detta val.

Blir mindre viktiga skillnader bortprioriterade

Samtliga respondenter är överens om att vissa skillnader kommer att vara mer viktiga och vissa kommer att vara mindre viktiga. Respondent B och C menar att de tar hänsyn till alla men att vissa kan vara viktigare än andra

> *”Man väger för och emot på punkterna genom att gå på en lista ifrån den viktigaste delen och sen jobbar sig nedåt. Är någon punkt avgörande så spelar de mindre viktiga faktorerna inte så stor roll” – Respondent B*

Respondent F menar att skillnaderna i regelverken inte spelar så stor roll alls utan att de flesta kommer att välja K2. I motsats till detta menar respondent E att det är just skillnaderna i regelverken som avgör men lyfter även fram att det kommer finnas mindre viktiga skillnader. Respondent G menar att de aldrig stänger några faktorer helt men att de kanske tittar på vissa faktorer mer men är ändå medvetna om de mindre viktiga faktorerna.

Ett fullkomligt korrekt val eller ett rimligt val

Respondenterna är eniga om att de får göra en avvägning vid valet och ta det regelverk som är bäst lämpat. Respondent A menar att det är svårt att hitta ett regelverk som är helt korrekt och perfekt.

> ”*Perfekt för vem? För omvärlden är det ju bättre med K3 då det är mer rättvisande men för företaget är det inte perfekt eftersom*

man inte har någon nytta av att redovisa så dyrt. Det är alltid en avvägning mellan kostnad och nytta." – *Respondent A*

Respondent B säger att det kan finnas undantag där det kommer att bara vara det ena eller andra som gäller men många gånger så förs en dialog med företaget och revisorn för att kunna ge en rekommendation. Respondent C menar att de flesta företag kommer att landa i K2 på grund av att är mycket enklare och billigare.

"*Man kommer nog många gånger gå på det och kanske inte hitta något perfekt*." – *Respondent C*

Respondent E säger att de antingen tar det regelverk som är ett självklart val eller så tar de det alternativ som passar allra bäst av de två. Denne menar att det kan finnas nackdelar med att välja bort det ena alternativet men att de får acceptera detta. Respondent G säger att det finns företag där valet är ganska givet åt båda håll och sen finns det företag där det står och väger. Respondent D och F är eniga om att oftast kommer att K2 väljas i första hand och om det framkommer något som tyder på att K3 är ett bättre alternativ väljs detta istället. Respondent B påpekar dock att det är viktigt att företaget är medvetna om vad regelverket K3 innebär då de inte vill rekommendera K3 utan att företaget förstår det men att de kan rekommendera K2 utan att de förstår vad det innebär.

5 Analys

I detta avsnitt analyseras den insamlade empirin med utgångspunkt i den teoretiska referensramen. Analysen byggs upp utifrån den modell som den teoretiska referensramen resulterade i och genom analyserandet utformas en ny modell som överensstämmer med studiens resultat.

5.1 Redovisarens inställning till företagets intressenter vid valet mellan K2 och K3

Enligt tidigare studier om redovisningsval så menar bland annat Bowen et. al. (1999) och Reynolds et. al. (2006) att ett företags redovisning utformas efter vilka intressenter företaget har och att detta är en avgörande faktor vid olika redovisningsval som företaget kan stå inför. Den forskningen är dock baserad på val i större aktiebolag till skillnad från vår studie där mindre aktiebolag istället är aktuella i valet mellan K2 och K3. Respondenterna menar här att intressenterna inte alls spelar den viktiga roll som forskare i företagsekonomi har lyft fram vilket vi inte i sig anser vara märkvärdigt då situationen i ett stort aktiebolag skiljer sig mot ett litet aktiebolag framförallt gällande vilka som har ett intresse utav årsredovisningen.

Majoriteten av respondenterna menar till en början att företagets intressenter inte har någon stor påverkan på det kommande valet utan att det är andra faktorer som har en mycket mer avgörande roll som till exempel vissa större skillnader mellan regelverken. Detta visar att redovisaren stänger ute vissa signaler, i detta fall intressenterna, och istället fokuserar på skillnaderna mellan regelverken för att kunna tillsätta en mening till regelverken. De lyfter dock fram att de tar en viss hänsyn till företagets intressenter men de anser att de har en mer avgörande roll i större börsnoterade företag vilket då stämmer mer med Bowen et. Al. (1999) teori angående intressenternas roll i redovisningsval. Trots den inledande allmänna inställningen hos respondenterna angående intressenternas påverkan på valet så ser vi tendenser till att redovisarna tar en större hänsyn till intressenterna än vad de medvetet medger att de gör vilket då tyder på att redovisningsvalet är en social process där meningsskaparen faktiskt tar hänsyn till sin omgivning. Deras initiala ståndpunkt är att de inte tar någon stor hänsyn till intressenterna men vid mer ingående frågeställningar från vår sida så framkommer tydliga tecken som visar att intressenterna ändå kan ha en avgörande roll. Detta menar vi beror på att de olika skillnaderna indirekt kommer att påverka intressenterna vilket

kommer behandlas mer ingående i nästa avsnitt.

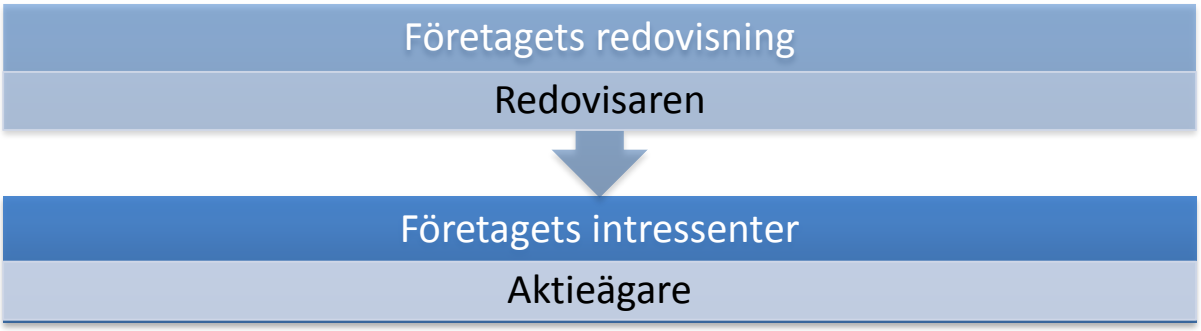
Fassin (2010) påpekar att förhållandet till företagets intressenter ständigt förändras och det beror enligt Winn (2001) på att intressentens roll är tillfällig samt omgivnings- och problemspecifikt. Det visar sig tydligt att redovisningsval är en pågående process då det lyfts fram av majoriteten av respondenterna att den hänsyn som tas till intressenterna vid valet är helt beroende på varje enskild situation och hur företaget ser ut när valet görs. Vad respondenterna framhäver är att det i vissa situationer måste tas hänsyn till företagets intressenter men att de i många fall inte har en avgörande påverkan just för valet av hur företagets redovisning ska utformas. Vi vill dock betona att aktieägaren, till skillnad från resterande intressenter, har en ständig påverkan för valet i och med att de har rollen som redovisarens uppdragsgivare och därmed ideligen kommer vara den dominerande intressenten som redovisarens meningsskapande utgår ifrån. Övriga intressenter kommer istället vara signaler som redovisaren stänger ute för att kunna tillskriva regelverken en mening. Resterande intressenter har en mer varierande roll vad gäller deras inverkan för själva valet beroende på vilket situation företaget är i. Exempel på sådana situationer är när ett företag är i behov av lån och finansiering och till följd av det är beroende av lånegivare som intressent. I ett sådant fall är det naturligtvis viktigt att ta hänsyn till den intressenten vid valet mellan K2 och K3 och titta på hur de olika regelverken kan påverka företagens redovisning.

Samtliga respondenter är eniga om att aktieägaren är en viktig intressent till företaget då det många gånger är företagsledaren som är aktieägare och det är den som betalar redovisaren för diverse redovisningstjänster som exempelvis hjälp med att göra valet åt företaget. Några respondenter påpekar att aktieägaren många gånger inte är tillräckligt insatt i företagets redovisning så att de kommer att ha någon större påverkan beträffande vilket av K2 och K3 som blir aktuellt. Denna inställning verkar de flesta respondenterna ha gemensamt över lag, att intressenterna är viktiga för företaget men att de kanske inte är viktiga just för valet mellan regelverken K2 och K3.

Det framkommer ändå tydligt under intervjuerna att en större hänsyn tas till aktieägarna än vad de säger vilket vi ser då många lyfter fram att de är arvoderade av aktieägaren, som många gånger är företagsledaren, och att det faktiskt är aktieägaren/företagsledaren som tar det slutgiltiga beslutet. Respondenterna diskuterar även om att valet kan påverkas beroende på hur det skattemässiga resultatet blir vilket vi också hänvisar till en påverkan på aktieägaren.

Den inställningen hos redovisaren visar tydligt att det är aktieägaren som är den dominerande intressenten hos mindre aktiebolag samtidigt som andra intressenter såsom långivare kan ha en viss betydelse. Vi ser det som en självklarhet, i enlighet med respondenterna, att intressenternas roll förändras och beror på situation men vad vi kan utläsa av de svar vi fått så verkar det framförallt vara de externa intressenterna som har en förändrande roll till företaget eftersom att aktieägaren har en ständig roll i valet då denne är uppdragsgivare.

Om vi förutsätter att det i de allra flesta fall är aktieägaren som även är företagsledaren i ett mindre aktiebolag så menar vi att den personens roll som intressent till företagets redovisning knappast kan förändras avsevärt. Det kommer alltid att vara han som arvoderar redovisaren, det kommer alltid att vara hans egna kapital som kan bli påverkat vid val av regelverk och därmed påverkas storleken på utdelningen. Därför ser vi även här, i enlighet med respondenterna, att aktieägaren definitivt har en viktig roll som intressent i det här valet. Det menar vi dock inte behöver vara en uttalat viktig roll där aktieägaren nödvändigtvis säger och tycker mycket angående valet. Istället kan dess påverkan komma mer indirekt, genom att redovisaren tittar på balansposterna och undviker det regelverk som ”äter upp” det egna kapitalet. För vem, förutom aktieägaren, påverkas av att det egna kapitalet minskas? Därför menar vi att aktieägaren har den mest påverkande rollen bland alla intressenter, och att detta är något som redovisaren inte uttalat tänker på och säger högt. Det är istället något som kommer fram genom deras sätt att se på regelverken och dess skillnader och redovisarens meningsskapande kommer därför att utgå ifrån aktieägaren som en dominerande intressent.



Figur 4 Modell av redovisarens inställning till företagets intressenter

5.2 Redovisarens inställning till skillnaderna mellan K2 och K3

Vid den empiriska datainsamlingen såg vi tydliga mönster på att det fanns vissa faktorer som påverkar valet mer än andra. Weick (1995) pratar om så kallade ”triggers” i meningsskapandet

och menar att det är dessa som sätter igång själva processen av meningsskapandet. De skillnader mellan regelverken som har identifierats menar vi även kan ses som ”triggers” till att välja ett regelverk framför ett annat då de gör att redovisningen kommer skilja sig beroende på vilket val som görs vilket gör att mening skapas till de här skillnaderna. Vidare hävdar Weick (1995) att individer fokuserar på vissa särskilda signaler under processen av meningsskapande, och vissa signaler har istället mindre betydelse vilket gör att det blir lättare att göra ett val. Detta har vi sett tydligt då respondenterna trycker på vissa särskilda ”triggers”/skillnader som gör att valet påverkas åt det ena eller andra alternativet. Eftersom att K2 och K3 innehåller ett flertal skillnader skapar alltså redovisarna mening åt vissa särskilt utvalda signaler för att kunna göra ett val. Weick (1995) förklarar detta fokus på vissa särskilt utvalda signaler med att individer under processen av meningsskapande måste filtrera bort vissa signaler. Det skulle annars ta alldeles för lång tid att försöka välja det alternativ som är helt korrekt, därför väljs istället det som individen uppfattar som rimligast med hänsyn till de signaler/skillnader som anses viktigast för den nuvarande situationen. Att redovisarna väljer att ta hänsyn till vissa skillnader mellan regelverken och väljer att lägga mindre vikt vid vissa andra kan med andra ord förklaras genom Weicks teori om meningsskapande. I det följande kommer de ”triggers”/skillnader som uppfattades vara mest påverkande i valet för redovisarna att behandlas. Detta för att ge uppsatsens läsare en bild över hur de utvalda respondenternas meningsskapande ser ut i valet mellan K2 och K3.

”Triggers” till att välja K2

Majoriteten av respondenterna anser att de *förenklingsregler* som finns i K2 är en betydelsefull faktor som påverkar valet och som är ett starkt skäl till att välja K2 framför K3 som är mer komplicerat. Förenklingsreglerna innebär att K2 kan bli billigare vilket de flesta respondenter också menar kan vara en anledning till att välja K2.

Andra faktorer som vi har sett mönster på som tyder på att valet styrs mot K2 är för att det är ett regelbaserat regelverk, färre krav på tilläggsupplysningar samt att komponentavskrivning inte krävs i K2. Vi tolkar det inte som att dessa faktorer *enskilt* är avgörande till att K2 väljs utan snarare att det har en bidragande påverkan i och med att de medverkar till att redovisningen blir förenklad och ett regelbaserat regelverk eftersträvas just på grund av att det är en förenkling att redovisa enligt ett sådant då det inte finns så många valmöjligheter.

Vad som framkom allra tydligast i empirin är alltså att respondenterna väljer K2 främst av förenklingsskälet samt kostnadsskälet. Smith (2000) menar att vid producering av

redovisningsinformation finns det både en intäktsaspekt samt en kostnadsaspekt där intäkterna består av de förbättrade beslut som kan fattas med hjälp av redovisningsinformationen och kostnaden består av de utgifter som krävs för att ta fram den. Eftersom att respondenterna hellre väljer K2, om det inte finns skäl som talar emot det, kan detta tolkas som att i de fall redovisare inte anser att nyttan med K3 överväger den extra kostnaden och det arbete som det blir att redovisa enligt detta regelverk så väljer de i första hand K2. Vad beror detta på? Respondenterna är överens om att mindre aktiebolag har färre intressenter än större företag och som redan nämnts är aktieägaren den som visat sig ha mest inflytande av alla de intressenter som finns i detta val.

Vi vill poängtera att enligt de svar vi har fått från respondenterna har vi uppmärksammat skillnader ifrån det informationsbehov och påverkan som aktieägare har enligt teorin. Enligt Smith (2000) har aktieägare intresse utav redovisningsinformationen för att kunna göra en bedömning gällande hur stor utdelning de kan få. Detta skiljer sig lite mot det empiriska materialet där vår uppfattning är att aktieägare ett har annat intresse av redovisningen och det är snarare på grund av att det är ofta aktieägarna som är ansvariga för redovisningen. Detta då det i mindre aktiebolag finns betydligt färre aktieägare och de som finns arbetar oftast i bolaget. Aktieägaren har alltså ett annat intresse av redovisningen i mindre aktiebolag jämfört med större aktiebolag. Aktieägaren har istället mer inflytande över redovisningen vilket verkar vara skälet till att den anses vara den viktigaste intressenten för det här valet också.

Vi ser således skillnader gällande aktieägarnas olika roller i valet beroende på om det är ett mindre eller ett stort bolag. Är det ett mindre bolag har de bättre insyn i verksamheten och därmed inte lika omfattande behov av redovisningsinformationen, de får den ändå. Vi menar att det hade varit annorlunda i ett större börsnoterat bolag där det finns ett annat behov hos aktieägarna av redovisningsinformationen då de inte har samma insyn och det måste kunna fatta beslut om de ska investera i företaget eller inte. Så även om det stämmer att aktieägaren är en viktig intressent till företagets redovisning i enlighet med alla intressentmodeller som finns, så skiljer sig alltså dennes behov av redovisningen sig åt jämfört med teorin.

Då aktieägaren i mindre aktiebolag ofta har större insyn i verksamheten har den även mindre behov av årsredovisningarna och om det inte heller finns så många andra intressenter som är intresserade av att läsa årsredovisningen så finns det förmodligen inte några skäl till att producera mer redovisningsinformation än vad som är nödvändigt. Vi vill förtydliga att

aktieägaren inte har ett sådant inflytande över valet att de bestämmer vilket regelverk som väljs eftersom, som respondenterna även har sagt, så har de inte tillräckligt med kunskap för att göra valet själva. Däremot menar vi att deras inflytande snarare har att göra med att de anger riktlinjer till de redovisare som de har som uppdragstagare, gällande att redovisningen ska vara så enkel och billig som möjligt.

Summa summarum så är vår tolkning att K2 väljs på grund av förenklingsskälet samt kostnadsaspekten på grund av att det finns få intressenter i företaget vilket gör att det inte finns behov av att producera mer redovisning än vad som är nödvändigt samt att aktieägaren har ett inflytande i och med att de är uppdragsgivare och givetvis vill att redovisningen ska vara så enkel och billig som möjligt. Dessa två faktorer ska ses som så kallade "triggers" till att välja K2 och inte faktorer som alltid gör att K2 väljs. Det finns faktorer och därmed "triggers" som gör att redovisare anser att den betydligt mer komplexa redovisningen och den ökade kostnaden har en större nytta och därmed hellre väljer K3 framför K2 vilket kommer att behandlas i följande avsnitt.

”Triggers” till att välja K3

Förenklingsaspekten samt kostnadsaspekten är alltså det starkaste skälet till att välja K2. Samtidigt menar redovisare att det finns faktorer som kan väga tyngre än dessa och göra att K3 väljs ändå därför att nyttan med att redovisa enligt K3 överstiger den extra kostnad och det extra arbete som tillkommer med detta regelverk. Som majoriteten av redovisarna påpekade, så är kostnadsaspekten ett skäl till att välja K2, då det är billigare. Men finns det skäl som talar för att K3 bör väljas så har kostnadsaspekten en mindre roll då nyttan med att redovisa enligt K3 kommer att överstiga kostnaden.

Samtliga respondenter ansåg att *kravet på kostnadsföring av utvecklingsutgifter* i K2 spelade en stor och central roll i valet för de företag som stora utvecklingsutgifter i sin verksamhet. Varför anses denna faktor ha denna avgörande verkan för valet? Som respondenterna själva påpekade så leder kostnadsföring av dessa utgifter till att resultatet kan påverkas avsevärt till det sämre vid val av K2 medan de istället kan balanseras i K3 och därmed påverka resultatet jämnare över tiden. Detta anses alltså vara ett starkt skäl till att välja K3. Då vi har identifierat aktieägaren som en betydelsefull intressent i valet tolkar vi det som att det är denne också som påverkas främst av denna skillnad, i synnerhet med tanke på att deras utdelningsutrymme sjunker desto lägre resultatet blir. Är företaget i en sådan situation att de har behov av lån har

kreditgivarna även en större inverkan för valet vilket gör att man också vill redovisa ett högre resultat och därmed välja K3. I förhållande till de fördelar som förknippats med K2 gällande att det är förenklat och billigare kan alltså denna faktor göra att det anses mer fördelaktigt att välja K3.

En annan aspekt vi vill belysa är att ett flertal respondenter inte ansåg att branschtillhörighet vara något som påverkar valet, vilket vi anser vara en aning motsägelsefullt då det är specifika företag som har de här stora utvecklingsutgifterna, utvecklingsbolag som till exempel arbetar med spelutveckling. Vi menar alltså att branschtillhörigheten visst har en viss betydelse i valet, framför allt vad gäller utvecklingsbolag, vilket några av respondenterna även framhävde.

Att *indirekta tillverkningskostnader inte får inkluderas i varulagret* enligt K2 ansåg majoriteten *kan* ha en påverkan på det kommande valet. Det finns olika förklaringar från respondenterna till varför det är en viktig faktor att ta hänsyn till. Ett flertal trycker på det här med att resultatet belastas tyngre vid valet av K2, vilket några menar kan ha både en negativ och en positiv effekt för företaget och refererar till intressenter såsom Skatteverket och kreditgivare. Här ses alltså kopplingar till den tidigare omnämnda intressentmodellen där vi ser att redovisare tar en viss hänsyn till dessa i och med att redovisat resultat påverkar både det skattemässiga resultatet samt kreditgivares bedömning av återbetalningsförmåga. Det kan även sägas att de indirekt tar hänsyn till aktieägarna som intressent i och med att deras storlek på utdelningen påverkas av den skatt de ska betala. Vi tolkar detta som att den här faktorn kan ha betydelse, men det beror på situationen. Först och främst måste företaget ha sådana transaktioner att det överhuvudtaget berörs av detta, med andra ord att de har indirekta tillverkningskostnader som utgifter i verksamheten. Därefter kan detta utnyttjas beroende på vad aktieägaren önskar. Vill denne ha ett högre resultat så väljs K3 där denna utgift inte tvingas kostnadsföras. Vill denne däremot redovisa ett lägre resultat har denna skillnad mindre eller ingen betydelse eftersom att K3 endast *tillåter* balansering av den här utgiften, och inte kräver detta. Det är alltså beroende av vad vilket resultat som önskas att redovisa.

Majoriteten menade även att skillnaden med att K3 tillåter *uppskrivning av samtliga materiella anläggningstillgångar* kan vara ett skäl till att välja K3 istället för K2. Detta främst för de företag som det går sämre för och som har behov av att skriva upp det egna kapitalet. Eftersom att aktieägaren inte påverkas av att det egna kapitalet skrivs upp, då

uppskrivningsfonden är bundet eget kapital tolkar vi inte detta svar som att denna skillnad påverkar valet till förmån för aktieägaren, inte direkt åtminstone. Snarare indirekt då istället de kan gynnas av att redovisa ett bättre kapital. Vår tolkning är att den här skillnaden har betydelse specifikt när företagen är i behov av ett lån och därmed i behov av att redovisa ett bättre eget kapital inför långivare.

Ovanstående faktorer har alltså visat sig tydligast kunna påverka valet till att välja K3 framför K2. Som vi har påpekat är dessa inte faktorer som kommer påverka och beröra alla företag. Det beror på vad företagen verkar inom för branscher, vad de har för typer av transaktioner samt om de har behov utav finansiering från kreditgivare då resultatet påverkas av dessa och även aktieägarnas önskan för effekt på det redovisade resultatet då deras utdelning och skattebetalning påverkas starkt av vilket val som görs av detta.

Precis som vi har nämnt tidigare så menar Fassin (2010) att förhållandet mellan företaget och dess intressenter ständigt förändras, vilket vi menar kan påverkar vilka faktorer som kommer att påverka valet. Är företaget behov av ett lån är därmed kreditgivare just då en viktig intressent och kan påverka valet. Kreditgivare är, enligt vår tolkning, ingen bestående intressent till företaget och har därför inte en ständig påverkan. Däremot kan de vara återkommande och ha mer eller mindre större påverkan för valet. Som respondent E sade "det beror på när vi tittar på företaget". Vi håller med om detta och tror att detta har väldigt stor betydelse för vilket regelverk som väljs. Vi menar alltså att beroende på när redovisarna tittar på företaget och gör valet så spelar skillnaderna mellan regelverken olika stora roller valet, beroende på vilka intressenter som anses viktigast för tillfället.

Hur stor nyttan med att redovisa enligt K3 beror således på situationen. Om redovisarna inte anser att företaget är ett sådant företag som har nytta av de egenskaper som K3 har så väljs inte det regelverket. Anses det istället finnas en nytta och fördelar med att redovisa enligt K3 så väljer redovisare att göra det och då bortser från de positiva egenskaper som K2 har. Vi tolkar det som att då anses istället förenklings- samt kostnadsskälet vara en de signaler som respondenterna väljer att filtrera bort för att det helt enkelt finns signaler som väger tyngre i valet.

Av ovanstående skillnader är det vad majoriteten alternativt samtliga av respondenterna har sagt anser påverka valet. I de fall benämningen ”majoriteten” har använts finns det alltså en

minoritet som anser att dessa faktorer inte påverkar valet. Enligt Weick's (1995) teori utgår meningsskapande från individen och dess tidigare erfarenheter, utbildning mm, vilket är vår tolkning till att respondenterna i vissa fall har olika åsikter. Då respondenterna arbetar på olika företag och därmed arbetar med olika typer av kunder samt har fått olika utbildning om K-projektet kan detta vara ett skäl till de olika svaren vi har fått. Det innebär inte alltså inte att minoriteten har "fel" i just den frågan. Uppsatsen syfte är inte att generalisera men för att få en bild över vilka faktorer som anses påverka valet mest har vi valt att lyfta fram de faktorer majoriteten anser påverka.

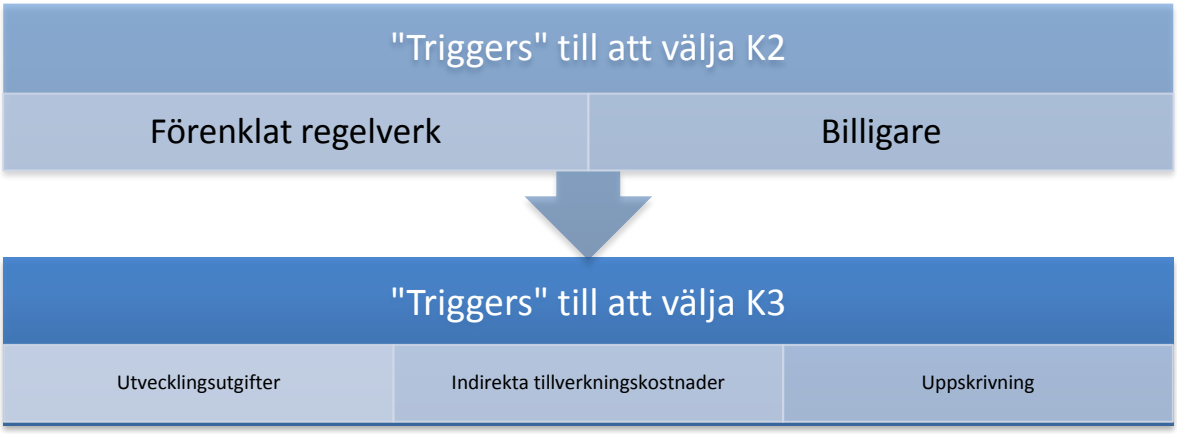
Faktorer som inte påverkar valet/har mindre betydelse i valet

I den empiriska datainsamlingen har det framkommit att ett flertal skillnader mellan regelverken anses ha en mindre betydelse respektive ingen betydelse för valet alls enligt majoriteten av respondenterna. Empirin visar att skillnaden med funktionsindelad resultaträkning, informella avsättningar, finansiella leasingavtal, finansiella instrument samt förenklad prövning av nedskrivningsbehov inte anses påverka valet. Detta då redovisarna inte arbetar med företag som berörs av detta och menar därför att valet inte påverkas av dessa.

Weick (1995) menar att under meningsskapandeprocessen filtrerar individer bort vissa signaler som inte är relevanta för att fokusera på sådana signaler som kan anses vara mer centrala och viktiga. Det är sådana som har behandlas i tidigare avsnitt. Precis som Weick (1995) beskriver bortfiltrerandet av vissa signaler menar vi att dessa faktorer hör till denna kategori, de är helt enkelt inte relevanta för de mindre aktiebolagen. Det ska dock noteras att det inte behöver vara så att dessa faktorer aldrig kommer ha betydelse för något mindre aktiebolag, bara det att generellt sett för studiens undersökta respondenter har de ingen betydelse. Det kan vara så att det beror på att mindre aktiebolag ofta inte har dessa transaktioner men OM det i undantagsfall skulle vara så att de har det så kan valet givetvis påverkas. Men vår tolkning är att ofta så är dessa faktorer inte avgörande för valet för de mindre aktiebolagen.

Gällande rättvisande bild menar majoriteten av respondenterna att detta inte heller har någon direkt avgörande påverkan för valet trots att de är överens om att K3 visar en betydligt bättre mer rättvisande bild än vad K2 gör. Ett par respondenter hänvisar till det faktum att företaget har så få användare av redovisningen vilket är skälet till att de inte lägger någon större vikt

vid att redovisningen ska visa en rättvisande bild. En annan respondent menar att de flesta mindre företag oftast inte har sådana transaktioner att den rättvisande bilden påverkas beroende på val av regelverk. Enligt redovisningsteorin är ett av redovisningens mest grundläggande syften just att visa en rättvisande bild. Varför läggs inte någon stor vikt vid detta då? Vi tror att det är precis som några respondenter påvisade, att det är få som läser årsredovisningarna och då minskar "rättvisande bild" i betydelse. En respondent menade att denna faktor kan ha betydelse när företag är i behov av lån eller vill sälja sitt företag. Vi ser alltså här en tydlig koppling mellan den här faktorns betydelse och de intressenter som vid valtillfället använder redovisningsinformationen. Finns de intressenter som påverkar förutom aktieägare ökar alltså den här faktorns betydelse för valet. Om det inte finns några utomstående intressenter däremot så har denna faktor minimal betydelse, vilket är ganska självklart då det inte finns någon att redovisa den rättvisande bilden för. Aktieägaren har inget behov av att redovisningen ska visa en rättvisande bild, i mindre aktiebolag har de oftast en helt annan insyn i verksamheten än vad de har i större aktiebolag.



Figur 5 Modell av ”triggers” som påverkar valet

5.3 Redovisarens meningsskapande

När redovisaren står inför det kommande valet startar en process av meningskapande. Vi ser tydligt att redovisarens meningsskapande utgår ifrån *identiteten* i enlighet med Weicks (1995) första egenskap, då svaren och inställningarna hos respondenterna varierar vilket vi menar beror på det faktum att alla har olika bakgrund och erfarenheter inom redovisning samt att de jobbar med olika företag vilket gör att de har olika referenspunkter. Det syns även tydligt att meningsskapandet påverkas av de *sociala relationer* som redovisaren har. Den relationen vi har identifierat som viktigast är den relationen som redovisaren har med aktieägaren/företagsledaren vilket beror främst på denne oftast är uppdragsgivare.

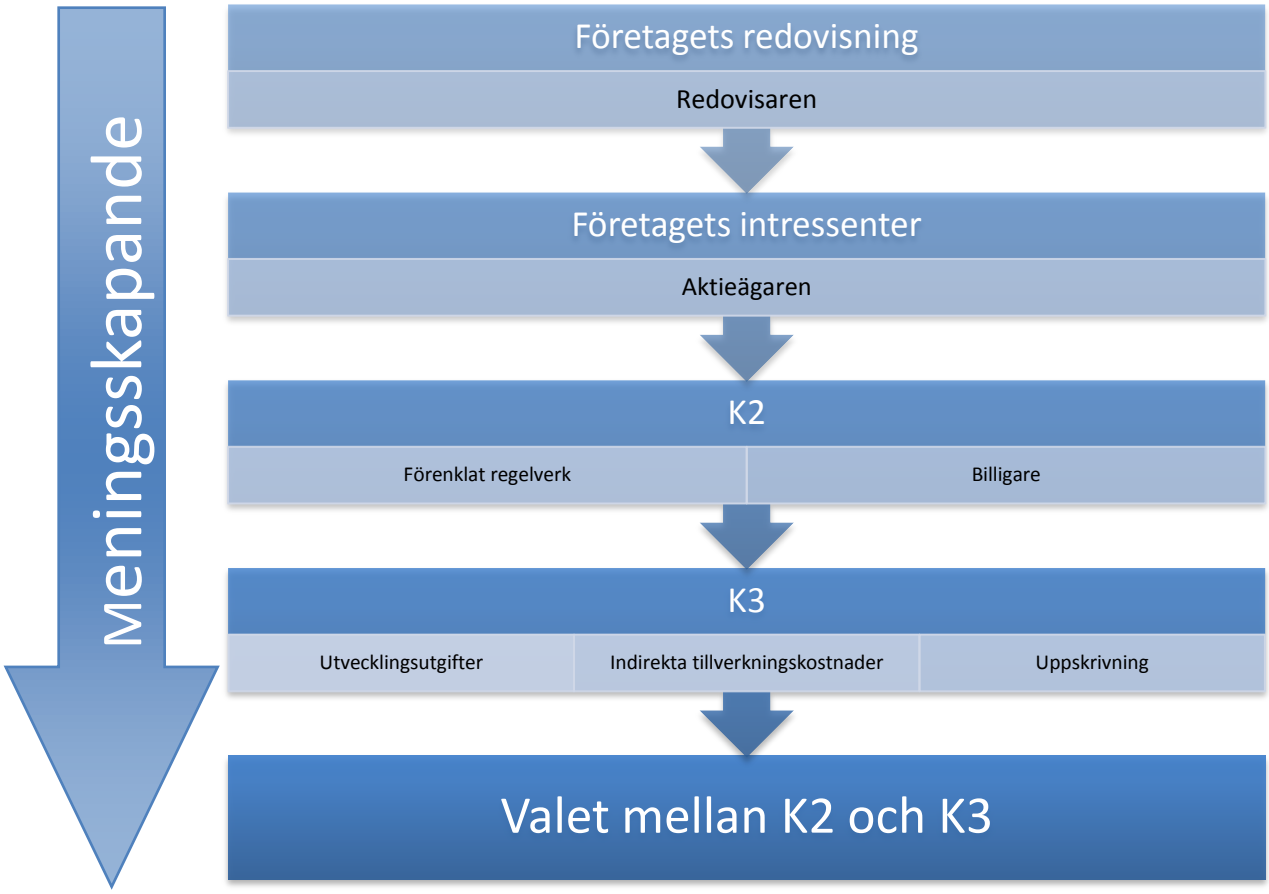
Enligt Weick (1995) fokuserar meningsskapande på *vissa särskilda signaler* under processen. Detta ser vi tydligt i vår empiri då redovisarna fokuserar på vissa skillnader i regelverken som kan ha mer påverkan för vilket val som görs. Ett tydligt exempel på det är att de i första hand väljer K2 med anledning av förenklingsskälet och då väljer att till exempel inte ta hänsyn till att K2 kan ge en mindre rättvisande bild av företagets redovisning. Vi ser alltså att redovisare väljer bort vissa faktorer i regelverken när det finns andra som väger tyngre i enlighet med Weick's (1995) teori där han menar att vi stänger ute vissa signaler som anses irrelevanta för nuvarande händelse. Varför vissa faktorer är mindre viktiga har vi tolkat beror på att valet berör just mindre aktiebolag där alla faktorer nödvändigtvis inte har en viktig roll då de ofta har ett fåtal intressenter och, i de allra flesta fall, endast aktieägaren som intressent. Det är därför viktigt att kunna stänga ute mindre viktiga skillnader för att kunna göra ett val som ändå anses mest lämpligt vilket är i enlighet med Weick's (1995) sista egenskap i meningsskapande som syftar till att redovisaren väljer det som är mest rimligt framför ett regelverk som är helt korrekt.

Vi menar även att vilka skillnader som kommer att vara mer eller mindre viktiga kan komma att ändras då meningsskapandet är en *pågående process*, i enlighet med Weick's (1995) femte egenskap men för den nuvarande situationen som redovisaren sitter i innan valet kommer särskilda skillnader komma att stängas ute. Dessa signaler kan dock senare vid vissa andra situationer och företag komma att spela stor roll och göra att valet kanske ser ut på ett annat sätt än vad det gjorde vid det första tillfället. Ett exempel på detta är om företaget har som målsättning att expandera eller är i behov av lån, då vissa andra skillnader kan komma att påverka valet som redovisaren för tillfället ansåg vara oviktiga. Vissa faktorer kan alltså ha helt olika påverkan för valet beroende på situation då den påverkar valet mer än skillnaderna i sig.

Vidare menar Weick (1995) att meningskapande är *tillbakablickande* vilket innebär att en redovisare förlitar sig på tidigare erfarenheter för att göra det kommande valet. Vår empiri visade att redovisarna inte tror sig använda sig av erfarenheter från tidigare redovisningsval när de arbetar med det aktuella valet. Vi tror ändå att även om de inte använder sig av tidigare erfarenheter från redovisningsval specifikt så tror vi att de använder andra tidigare erfarenheter inom redovisning eftersom de måste ha någon form av grund att stå på när de analyserar regelverken och dess skillnader.

5.4 Redovisarens val mellan K2 och K3

Ovanstående analys har utgått ifrån den modell den teoretiska referensramen utmynnade i men har efter den empiriska datainsamlingen omarbetats och utvecklats till en ny modell. Modellen visar att redovisaren vid valet främst fokuserar på en intressent, vilket är aktieägaren. Vidare lyfter modellen fram att i valet mellan K2 och K3 utgår redovisare oftast från K2 då det är önskvärt med den förenkling och den reducering av kostnader som det regelverket ger. Finns det skäl nog att redovisa enligt K3, på grund av att företaget exempelvis har stora utvecklingsutgifter så anses därmed nyttan med det regelverket överstiga den komplexitet och de ökade kostnader som medföljer och då väljs således K3 istället. Modellen visar även att meningsskapande är en process som utgår ifrån den enskilda redovisaren och som sedan pågår under hela den processen som genomgås för att komma fram till det slutgiltiga valet. Vi menar här att, i enlighet med Weick's (1995) sju egenskaper, så är meningsskapande en ständigt pågående process som startar vid den enskilda redovisaren och som genom att ta hänsyn till den sociala miljön stänger ute vissa signaler och fokuserar på de som är mer viktiga när han skapar mening åt valet mellan K2 och K3.



Figur 6 Modell av redovisarens valprocess

6 Slutsatser

Med utgångspunkt i uppsatsens problemformulering har studien visat att i valet mellan K2 och K3 tas det en mindre hänsyn till intressenterna, vid jämförelse med tidigare studier i redovisningsval. Det skiljde sig från vårt ursprungliga antagande då vi trodde att intressenterna hade en mycket större roll. Detta har visat sig bero på att mindre aktiebolag generellt sett har färre intressenter än de större börsnoterade, vilket gör att den producerade redovisningsinformationen inte används på samma sätt och att det inte finns samma behov av den. Den intressent som visade sig påverka valet mest var aktieägarna då de är uppdragsgivare till redovisaren och därigenom har ett inflytande på valet men även på grund av att dennes utdelning kan påverkas av vilket val som görs. Resterande intressenter visade sig inte ha någon vidare stor roll för valet i allmänhet, dock är detta i högsta grad beroende på situation. Till exempel visade det sig att valet kan påverkas om företaget är i behov av ett lån och därmed blir kreditgivare en viktig intressent som kan göra att valet påverkas åt ena eller andra hållet beroende på vilket alternativ som främjar företaget bäst i förhållande till kreditgivarna. Valet påverkas således av vilka intressenter som vid valtillfället anses ha mest betydelse för företaget. Men det som studien har visat tydligast är alltså att aktieägaren har den allra största påverkan i och med att denne är en ständig intressent. Övriga intressenter varierar beroende på vad företaget har för behov och har därför olika stora roller i valet helt beroende av vilken situation företaget sitter i.

Vidare visade undersökningen att det finns vissa så kallade "triggers" som triggar redovisare att välja det enda regelverket framför det andra. Dessa ”triggers” är så kallat ”intressentberoende”, det vill säga att de påverkas mer eller mindre beroende på vem/vilka som är de mest betydelsefulla intressenterna vid valet och vad de har för behov. Studien visade att de två största "triggers" till att välja K2 är för att det är ett förenklat regelverk samt att det är billigare än K3. Detta då det oftast är endast aktieägaren som är intressent till företagets redovisning och vill givetvis att redovisningen ska vara så enkel och billig som möjligt. Finns det inte fler intressenter än aktieägaren så finns inget skäl att göra redovisningen mer komplicerad eller dyr. Det görs således en avvägning mellan nytta och kostnad. Överstiger inte nyttan med K3 den kostnaden och det extra arbete som regelverket föranleder, så finns inget skäl att välja detta regelverk. Finns det däremot en nyttoaspekt så väljs det regelverket. Studien har visat att de "triggers" som finns till att välja K3 är de som gäller skillnaderna med balansering av utvecklingsutgifter, inkludering av indirekta

tillverkningskostnader i lagervärderingen, uppskrivning av materiella anläggningstillgångar samt värdering av verkligt värde av vissa finansiella instrument.

Det framkom även i studien att redovisare i allra största mån arbetar utefter det som kan anses vara bäst för det företag de är uppdragstagare vid och att de i redovisningsval utgår ifrån företagets behov och förutsättningar. Det kan dock finnas en risk i att redovisare kan välja att rekommendera det regelverk som ger dem själva en fördel vilket skulle hota redovisares etik och därmed företagens förtroende. Det har emellertid visat sig i vår studie att redovisare många gånger faktiskt inte tänker på sitt eget bästa utan på sin uppdragsgivare, företagets, bästa. Det finns dock en möjlighet att de svar redovisarna har gett oss inte skulle visa på en eventuell självisk inställning trots att den kanske finns vilket kan bero på att det hade kunnat visa på en ofördelaktig brist på etik hos redovisaren. Att en sådan inställning inte finns hos redovisaren får dock anses vara en viktig förutsättning för att marknaden ska fortsätta att fungera då det kan resultera i uppenbara problem mellan företag och redovisare i de fall det skulle visa sig att redovisaren sätter sin egen vinning framför företagets. Risken för att redovisaren kan rekommendera regelverk utefter sin egen vinning ökar självklart i de fall då företagen har en dålig insikt och kunskap om sin egen redovisning och då har mindre förståelse för vad de själva bör välja. Respondenterna nämnde att en sådan okunskap tyvärr var vanlig hos företagen vilket vi menar ger redovisaren en möjlighet att rekommendera K3 på grund av att det kan resultera i fler antal debiterade timmar för redovisaren. Ett sätt för samhället att undvika den risken är dock att företagen själva har mer insikt i själva valet och vad det innebär för företaget.

Då studien är en fallstudie avseende valet mellan K2 och K3 så finns det svårigheter i att generalisera studiens resultat och applicera det på andra redovisningsval. Vad som dock inte kommer att förändras i andra val är det faktum att det finns olika ”triggers” till att välja något av de olika alternativen i valet. Studien har visat att dessa ”triggers” varierar beroende på vilka intressenter ett företag har vilket kan betyda att kommande redovisningsval i mindre aktiebolag kan ha liknande ”triggers” beroende på företagets dåvarande situation. Detta i de fall företaget har få intressenter. Enligt den insamlade empirin verkar de större aktiebolagen ofta ha fler intressenter till redovisningen jämfört med de mindre aktiebolagen vilket gör att deras ”triggers” förmodligen kommer att skilja sig åt från de vi har identifierat hos de mindre aktiebolagen.

6.1 Praktiska rekommendationer

Med beaktande i studiens resultat och slutsatser har följande rekommendationer utarbetats som kan ligga till grund för redovisare eller företag som står inför valet mellan K2 och K3, eller inför ett annat val inom redovisningsområdet.

Studien har visat att intressenterna till företagen är viktiga men att deras betydelse kan skilja sig avsevärt beroende på situation och intressentkategori. Inför ett redovisningsval är det därför av stor vikt att i första hand utgå från företaget och dess intressenter för att se vem/vilka som har störst betydelse för tillfället, eller i framtiden. Därefter är det betydelsefullt att analysera hur dessa kan komma att påverkas av redovisningsvalet för att kunna bedöma hur företaget i sin tur kommer att påverkas.

Med hänsyn till att undersökningen har visat att mindre aktiebolag generellt sett har få intressenter till redovisningen kan detta vara viktigt att beakta vid redovisningsval. Detta då som det är just i fallet med valet mellan K2 och K3 att det står mellan ett val mellan ett regelverk som är en avsevärd förenkling i förhållande till ett regelverk som har en mer komplicerad karaktär. Redovisningen produceras och riktar sig just till intressenterna och finns det inget skäl från deras perspektiv att välja ett mer komplicerat alternativ är det bättre att välja det mer förenklade alternativet, i synnerhet i de fall när aktieägare är den främsta intressenten då den av kostnadsskäl gynnas av detta. Det kan naturligtvis vara så att den gynnas mer av det komplicerade alternativet också i vissa fall om utdelningsutrymmet påverkas till det positiva om det komplicerade alternativet väljs.

Efter att den/de viktigaste intressenter för företaget har identifierats är det viktigt att försöka göra en bedömning för hur de kommer att påverkas med hänsyn till de skillnader som finns mellan de valmöjligheter som förekommer. Det är just dessa skillnader som kommer att påverka just intressenterna och därför är det angeläget att urskilja de som finns för att uppskatta vilka konsekvenser blir för företagen beroende på vilket val som görs.

6.2 Förslag för framtida forskning

Under processens gång har vi märkt av en påtaglig brist i forskningen angående intressenternas roll i mindre aktiebolag. Det var tydligt att intressenterna hade en avgörande roll i större aktiebolag och beslut som tas där. Vårt arbete visar dock på att denna roll ser betydligt annorlunda ut i mindre aktiebolag. Därför kan det anses skäligt att fylla det gap angående intressenter till mindre aktiebolag och undersöka deras roll och påverkan på företagen samt deras informationsbehov.

Då detta arbete har haft en hypotetisk frågeställning på grund av att valet inte har gjorts ännu kan det anses lämpligt att i framtiden undersöka hur valet faktiskt såg ut för redovisare i praktiken. Vi anser det intressant att ta reda på hur beslutsprocessen såg ut samt vilka faktorer som faktiskt påverkade det valet företagen var tvungna att göra.

Vidare anser vi det intressant med forskning angående hur de intressenter som våra respondenter inte tog upp påverkades av valet. Våra respondenter lyfte framförallt fram att aktieägaren var den som kommer påverkas och påverka valet. Men hur har långivare, skatteverket samt övriga intressenter påverkats av valet mellan de två regelverken?

7 Litteraturförteckning

Arbnor, I. & Bjerke, B., 1994. *Företagsekonomisk metodlära.* Lund: Studentlitteratur.

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H., 2009. *Den nya ekonomistyrningen.* Malmö: Liber.

Bokföringsnämnden, 2012. *www.bfn.se.* [Online] Available at: http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt-och-kregelverk-20120615.pdf [Använd 29 Januari 2013].

Bowen, R. M., DuCharme, L. & Shores, D., 1999. *Economic and industry determinants of accounting method choice,* Seattle: University of Washington Business School.

Bruzelius, L. H. & Skärvad, P.-H., 1995. *Integrerad organisationslära.* Sjunde red. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, A. & Bell, E., 2005. *Företagsekonomiska forskningsmetoder.* Ljubljana: Liber Ekonomi.

Drefelt, C. & Törning, E., 2012. *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2.* Lund: Studentlitteratur.

Fassin, Y., 2009. The Stakeholder Model Refined. *Journal of Business Ethics,* pp. 113-135.

Fassin, Y., 2010. A dynamic perspective in Freeman's stakeholder model. *Journal of business ethics,* pp. 39-49.

Fekete, S. o.a., 2010. Explaining accounting policy choices of SME's: An empirical research on the evalutaion methods. *European research studies.*

Freeman, E. R., 2010. Strategic management: A stakeholder approach. *Cambridge university press*.

Jacobsen, D. I., 2002. *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.* Lund: Studentlitteratur.

Lennartsson, R., 2012. Nu är K3 här - vilken väg väljer du?. *Balans,* 8-9, pp. 14-15.

Lilja, B., 2012. *Expowera.* [Online] Available at: http://www.expowera.se/mentor/foretagsekonomi/externinternredovisning.htm [Använd 17 Mars 2013].

Mills, J. H., Thurlow, A. & Mills, A. J., 2010. Making sense of sensemaking: The critical sensemaking approach. *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal,* pp. 182-195.

Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J., 1997. Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *The Academy of Management Review,* pp. 853-886.

Patel, R. & Davidson, B., 2011. *Forskningsmetodikens grunder.* Lund: Studentlitteratur AB.

Pesqueux, Y. & Damak-Ayadi, S., 2005. Stakeholder theory in perspective. *Corporate Governance.*

PWC, 2012. *www.pwc.se.* [Online] Available at: https://www.pwc.se/sv/redovisning/assets/gor-redan-nu-ditt-val-mellan-k2-och-k3-ny.pdf
[Använd 19 Mars 2013].

Reynolds, S. J., Schultz, F. C. & Hekman, D. R., 2006. Stakeholder Theory and Managerial Decision-Making: Constraints and Implications of Balancing Stakeholder Interests. *Journal of business ethics,* pp. 285-301.

Sandell, N., 2006. *Redovisningsmått, påkopplade system och ekonomiska konsekvenser.* Lund: Studentlitteratur.

Smith, D., 2000. *Redovisningens språk.* Lund: Studentlitteratur.

Trost, J., 2010. *Kvalitativa intervjuer.* Lund: Studentlitteratur AB.

Undin, H., 2013. *www.styrelsekollegiet.se.* [Online] Available at: http://www.styrelsekollegiet.se/web/page.aspx?refid=38
[Använd 29 Januari 2013].

Vinell, C., 2012. *www.ekonomisverige.se.* [Online] Available at: http://www.ekonomisverige.se/nyheter/k2-eller-k3-dags-att-valja/
[Använd 29 Januari 2013].

Weick, K. E., 1995. *Sensemaking in organisations.* USA: SAGE publications.

Bilaga 1

Individuella reflektioner

Denice Haglund

Då jag tidigare i skolan har skrivit en B-uppsats hade jag en del grundläggande kunskaper vad gäller uppsatsskrivande. Det har dock märkts tydligt att C-uppsatsen är på en högre nivå och att det ställs mycket högre krav vilket har gjort att jag har utvecklat mina kunskaper ytterligare.

Vi bestämde oss tidigt i processen för att vi ville skriva om K-projektet eftersom att det är ett aktuellt ämne. Efter att ha inhämtat information om K-projektet beslutade vi att göra någon form av jämförelse mellan regelverken K2 och K3, vilket vi ansåg intressant eftersom att mindre aktiebolag hade möjlighet att göra ett val mellan just dessa två. För att inte uppsatsen endast skulle bli en beskrivning av de skillnader som finns emellan dessa bestämde vi oss för att försöka se valet mellan dessa regelverk från något specifikt perspektiv. I och med att valet inte har gjorts än fann vi svårigheter med hitta en problemformulering som inte var alltför hypotetisk vilket skulle göra att tillförlitligheten i studien minskade. Vi fick tipset att använda meningsskapande som teoretiskt perspektiv vilket vi ansåg vara en bra lösning då teorin snarare handlade om hur redovisare skapade mening *inför* valet vilket gjorde att frågeställningen inte blev lika hypotetisk. Genom att studera problemet utifrån ett teoretiskt perspektiv har jag lärt mig vikten av att använda ett sådant då den hjälpte till avsevärt vid analysarbetet och bidrog till att analysen fick en bättre höjd och kunde förklara *varför* vissa faktorer ansågs påverka valet mer än andra. Det medföljde att analysen inte endast bestod av att jämföra om den insamlade empirin överensstämde med den teoretiska referensramen utan gav analysarbetet en önskvärd höjd då vi snarare kunde förklara varför det fanns skillnader och likheter.

Vad gäller metodkunskaper har jag framförallt utvecklat kunskaper avseende den kvalitativa forskningsstrategin och mer specifikt de personliga intervjuerna. Både själva genomförandet och hur upplägget bör/kan se ut, men även genom att ta del av respondenternas reflektioner kring valet vilket har varit mycket intressant och lärorikt i och med att de har lång erfarenhet inom branschen.

Jag har särskilt utvecklat mina kunskaper i K-projektet, och framförallt givetvis gällande

regelverken K2 och K3. Genom att ha gjort en sökning över den teori som fanns om K-projektet samt kvalitativa intervjuer med redovisare känner jag att jag har fått en mycket större förståelse för vad respektive regelverk innebär samt vilka faktorer som har betydelse för valet vilket jag tror att jag kommer ha användning för i framtiden. Innan undersökningen hade vi i princip ingen kunskap om K-projektet alls vilket också var ett av skälet till varför vi valde att skriva om det här ämnet eftersom det kan vara till stor fördel för oss när vi senare kommer ut i arbetslivet.

Den huvudsakliga arbetsfördelningen har varit att vi har suttit tillsammans och diskuterat och reflekterat över uppsatsens innehåll samt olika hinder vi har stött på och kommit fram till gemensamma lösningar som har tagit oss vidare i arbetet. Därefter har själva skrivandet mestadels delats upp mellan oss, vilket har varit fördelaktigt i vårt fall då vi båda trivs bäst med att skriva på egen hand. Vid behov har vi haft en hel del kontakt via internet för att försäkra oss om att vi är inne på samma spår samt ta hjälp från varandra vid upplevda svårigheter. Vi har haft återkommande möten kontinuerligt under hela processen, vilket har gett oss möjlighet att ge feedback på den andres text samt se till att vi är överens om det vi gör och kunna planera för vad som ska göras härnäst. Jag tycker att denna arbetsfördelning har fungerat väldigt bra för oss och att vi hittade ett bra sätt som passade båda två.

Jag anser även att Metodkursen har varit till stor hjälp under arbetet då vi har fått möjlighet att få konstruktiv kritik från lärare men även från andra studenter, vilket har hjälpt oss att se saker och ting från andra perspektiv. Är man endast två personer som sitter med en uppsats är det lätt att bli insnöad på det man gör så det har verkligen bidragit till att se uppsatsen från andras perspektiv också och även få inspiration från andra studenters uppsatser. Kursen har även bidragit till att uppsatsen ständigt är i fas tidsmässigt.

Även om det under vissa perioder har känts mer utmanande och påfrestande än andra har det varit värt det då jag känner att jag har lärt mig mycket under det här arbetet i flera olika hänseenden . Att ständigt under processen ställa sig frågan ”varför?” tycker jag har bidragit allra mest då det har lett till en ökad reflektion över de val som har gjorts under uppsatsens gång vilket gör att det gick att hitta en bättre argumentation för de slutgiltiga val som gjordes.

Nathalie Viotto

När arbetet började med att vi skulle bestämma vilket ämne vi skulle skriva om kom vi ganska snabbt överens om att vi ville skriva om K3 eftersom det var nytt och är högst aktuellt nu när valet snart ska göras. Då jag själv jobbar som ekonomiassistent i ett mindre aktiebolag så tyckte jag att det var intressant att kolla på K2 och K3 eftersom de kommer att behöva välja mellan dessa och det var även viktigt för mig att vi valde ett ämne som vi skulle ha nytta av efter examen. Efter att ha satt oss in i K-projektet bättre så kom vi tillsammans fram till att vi ansåg det intressant att göra en jämförelse mellan de två regelverken men vi la stor vikt vid att arbetet skulle ha en höjd och inte bara bli som en broschyr från en redovisningsbyrå som förklarade för och nackdelar med de olika regelverken.

Parallellt med examensarbetet har vi läst en metodkurs där vi har fått lära oss hur de olika delarna i examensarbetet ska upprättas, vad de ska innehålla, vad man kan tänka på o.s.v. och denna kurs anser jag har varit till stor hjälp vid upprättande av rapporten. Då detta är första gången jag skriver ett examensarbete såg jag det som en stor utmaning och denna kurs har då hjälpt mig att ta mig an den utmaningen genom att vara som ett stöd genom processen där vi får vägledning och konstruktiv kritik. Det var genom denna kurs jag förstod vikten av att använda sig av teoretiska modeller och perspektiv just för att ge arbetet den höjden vi sökte. Efter förslag från handledare och examinator så bestämde vi att teorin om meningsskapande skulle inkluderas i vårt arbete för att kunna ge en förklaring till varför redovisare tänker och gör som det kommer göra inför valet. Vi valde även att inkludera teori om företagets intressenter eftersom vi genom artikelsökningar kommit fram till att det är för dem redovisningen upprättas. Den teorin vi har använt oss av anser jag har gjort mycket för vårt arbete särskilt i det hänseendet att det inte bara har gjort det till en förklaring över hur redovisare tänker angående valet utan även förklarat varför det gör som de gör.

Vi fick i en kurs precis innan examensarbetet göra en inlämning som skulle vara som det första kapitlet i examensarbetet där jag tycker att jag fick en bra grundläggande förståelse för hur framförallt det kapitlet skulle se ut och hur vi skulle gå tillväga men även en hur man skulle söka efter vetenskapliga artiklar. Detta hade jag stor användning av i examensarbetet där jag dock utvecklade kunskapen ytterligare. Jag tycker över lag att jag genom de här tre åren har fått verktyg som gör att man var förberedd för examensarbetet men den här våren har jag verkligen känt att det var ett stort kliv upp från förberedelserna till att verkligen

genomföra det. Det största klivet tycker jag var att lära mig att göra allt ”vetenskapligt”. Det var inte bara att samla information i böcker och skriva ner det utan det krävdes betydligt mer av oss som skriver arbetet gällande att hitta relevant information och presentera den på ett bra sätt.

Utöver alla nya faktakunskaper om K-projektet, företagets intressenter samt meningsskapande så är det metodiken runt ett examensarbete som har varit den största lärdomen. Jag har tidigare aldrig utfört en kvalitativ studie med personliga intervjuer vilket gjorde att mycket kring metodiken var helt nytt för mig och då hjälpte metodkursen till mycket. Jag hade även fördelen att jobba med en som tidigare har skrivit ett examensarbete vilket gjorde att hon hade lite mer kunskaper om hur arbetet skulle utföras.

Arbetsfördelningen under våren var något som kom naturligt för oss. Vi är båda väldigt självständiga personer och jobbar bra på var sitt håll samtidigt som vi har haft bra diskussioner och kunnat ge varandra kritik för att hjälpa varandra vid hinder och svårigheter.
Detta gjorde att vi har haft en process som har utgått ifrån gemensamma diskussioner och att vi har pratat ihop oss angående vad arbetet ska innehålla för att sedan utföra själva skrivningen och sökningen efter artiklar på var sitt håll. Jag tror att denna arbetsfördelning var ultimat för oss då den har effektiviserat arbetet kring skrivandet och datainsamlingen samtidigt som vi båda har varit aktiva i varandras delar och diskuterat och kommenterat på varandras text. Vi har haft ett bra samarbete där vi har varit insatta i alla delar i arbetet men vi har undvikit dubbelarbete angående att söka efter samma artiklar och skriva samma text vilket jag tror har varit en stor fördel för vårt arbete. Att vi ständigt har läst igenom arbetet och kommenterat och diskuterat all information vi har samlat in har gjort att vi har utvecklats båda i vårt eget skrivande samt i vår förmåga att gemensamt diskutera och komma fram till lösningar och liknande.

Vårens arbete har för mig varit väldigt lärorikt dels för att jag har fått lära mig att se mycket mer kritiskt både på mitt eget arbete samt all den information vi har samlat in under tidens gång. Det har varit en spännande process att genomföra det här examensarbetet och utöver lärdomarna angående hur ett examensarbete ska genomföras så anser jag mig ha fått viktig kunskap inför arbetslivet där jag tror att det jag lärt mig om k-projektet och hur redovisare tar hänsyn till företaget och dess intressenter kommer komma till stor användning.

Bilaga 2

Intervju angående K2 & K3 i mindre aktiebolag

Ta reda på redovisarens bakgrund

– Utbildning

- Erfarenhet

- Övrigt

Hur tänker de när de resonerar kring valet mellan K2 och K3

- Till vilka slags företag kommer ni rekommendera K2 alternativt K3 till och varför?

– Identifiera viktiga skillnader som påverkar valet

– Påverkas valet av nedanstående skillnader?

  – Princip/regelbaserat

  - Kostnadsslags/funktionsindelad resultaträkning

  - Tilläggsupplysningar

  - Varulager

  - Materiella anläggningstillgång

  - Immateriella tillgångar

  - Finansiella instrument

  - Avsättningar

  - Leasingavtal

  - Nedskrivning

  - Uppskrivning

  - Kostnad/nytta-aspekten

- Hur påverkas valet av branschtillhörigheten?

Vilken hänsyn tas till intressenter

- Vilka intressenter påverkar valet

  – Aktieägare

  - Interna intressenter (Företagsledning, anställda)

  - Operativa partners (Långivare, leverantörer och kunder)

  - Samhället (skatteverket)

- Vilka har störst betydelse?

– Anpassning till deras informationsbehov?

Meningsskapande och tolkning av regelverken.

– Har du gjort tidigare redovisningsval och påverkar det detta val?

– Nära kontakt med företaget du gör valet åt?

– Har vissa skillnader större betydelse? Stängs vissa skillnader ute?

– Kommer valet kunna vara självklart eller tar man bara det bäst passande?