



AKADEMIN FÖR UTBILDNING OCH EKONOMI
Avdelningen för ekonomi

Regelverk inom fastighetsbranschen

En studie om mindre företags val mellan K2 och K3

Lina Fredriksson
Nancy Marki

VT 2015

Kandidatuppsats 15hp
Företagsekonomi
Ekonomprogrammet

Handledare: Arne Fagerström
Examinator: Stig Sörling

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla respondenter som har deltagit i enkätundersökningen, utan er hade det inte varit möjligt att göra denna studie. Vi vill också tacka vår handledare Arne Fagerström för värdefull handledning under arbetets gång. Slutligen vill vi även rikta ett stort tack till alla opponenter som bidragit med värdefulla synpunkter på vår uppsats.

Gävle, maj 2015

Lina Fredriksson

Nancy Marki

SAMMANFATTNING

Från och med räkenskapsår 2014 är det obligatorisk för onoterade mindre företag att välja mellan K2 som är anpassad för mindre företag och K3 för större företag. Denna studie undersöker mindre företags val mellan K2 och K3 inom fastighetsbranschen och vilka faktorer som har haft betydelse vid valet. Studien har en deduktiv ansats och är av kvantitativ natur. Den teoretiska delen består av teorier och tidigare forskning om redovisningsval som ligger till grund för studiens enkätundersökning och dokumentstudie. Empirin analyseras och ställs sedan mot tidigare forskning och teorier.

Studiens resultat visar att större andel onoterade mindre företag väljer att tillämpa K2. Variablerna storlek, ägarstruktur, intressenter och revisor som enligt tidigare forskning påverkar redovisningsval har inte påverkat valet mellan K2 och K3. Skillnaderna i redovisningsmetoderna har viss påverkan på valet. Analyserna visar främst att tilläggsupplysning av verkligt värde och kostnader och nytta med redovisningsmetoderna har påverkat valet vilket kan bekräftas av tidigare forskning.

Vidare forskning kan vara att studera valen mer ingående och vid senare tillfälle när även företag med brutet räkenskapsår har gjort sitt val. Studien bidrar med en indikation hur företag inom fastighetsbranschen väljer regelverk och vad som påverkar valet mellan K2 och K3 inom fastighetsbranschen.

Nyckelord: Redovisningsval, K2, K3, mindre företag, fastighetsbranschen

ABSTRACT

From year 2014, it is mandatory for small unlisted companies to choose between K2 and K3 regulations. This study examines smaller companies choice within the real estate industry and what variables have had influence on the choice. The study has a quantitative and deductive approach. Theory consists of theories and former research of accounting choice, which forms the basis for collection of empirical data. The empirical data are collected through questionnaires and a document study and are later analyzed and compared to former research and theories.

The results show that most smaller companies choose to follow K2 and that the variables size, ownership structure, stakeholders and auditors does not influence the choice. The differences in accounting methods have had some influence and analyzes show that supplementary disclosure of fair value and costs and benefits of accounting methods have influenced the choice.

Further research may be to study the choice more thorough and when companies with broken fiscal year also have made a choice.

The study contribute to research by providing an indication of what influences the choice of K2 and K3 and what affects the accounting choices in the real estate industry.

Key words: Accounting choice, K2, K3, smaller companies, real estate industry.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1. Bakgrund.....	1
1.2. Problematisering.....	2
1.3. Syfte.....	5
1.4. Forskningsfråga	6
1.5. Avgränsningar	6
2. Metod.....	7
2.1. Vetenskaplig forskningsinriktning.....	7
2.2. Positionering av redovisningsforskning.....	7
2.3. Kvalitativ eller kvantitativ metod.....	9
2.4. Tillämpning av teori.....	9
2.5. Enkätundersökning	10
2.6. Dokumentanalys	11
2.7. Population	12
2.8. Urval.....	12
2.9. Analysmetod.....	14
2.10. Källkritik.....	15
2.11. Kvalitetskrav.....	16
3. Referensram	18
3.1. Allmän referensram	18
3.1.1. Normgivning.....	18
3.1.2. Skillnader mellan K2 och K3	19
3.1.3. Principbaserade och regelbaserade regelverk.....	20
3.1.4. Rättvisande bild.....	21
3.2. Teoretisk referensram	22
3.2.1. Institutionell teori.....	22
3.2.2. Agentteori	25
3.3. Val av redovisningsmetod.....	26
3.4. A priori-modell.....	28
3.4.1. Storlek på företag.....	28
3.4.2. Revisionsbyrå.....	29
3.4.3. Skillnader mellan K2 och K3	29
3.4.4. Intressenter.....	29
3.4.5. Regler och principer	30

3.4.6.	Nytta och kostnad.....	30
3.4.7.	Ägarstruktur	30
3.4.8.	Övriga faktorer	31
3.4.	Undersökningsmodell	32
4.	Empiri.....	34
4.1.	Enkätundersökning	34
4.2.	Dokumentstudie.....	38
5.	Analys.....	42
5.1.	Korrelationsanalys.....	42
5.2.	Faktoranalys	44
5.3.	Analys mot tidigare forskning och teori.....	46
5.4.	Bortfallsanalys	51
6.	Slutdiskussion.....	54
6.1.	Hur har företagen valt mellan K2 och K3 och vilka faktorer har påverkat valet?	54
6.2.	Studiens bidrag.....	55
6.3.	Metodreflektion.....	56
6.4.	Förslag till framtida forskning	57
7.	Referenser	58
	Bilaga 1- Enkätundersökning.....	64
	Bilaga 2 – Företag som besvarat enkäten	67
	Bilaga 3 – Korrelation.....	68
	Bilaga 4 – KMO and Bartlett's Test.....	69
	Bilaga 5 – Total variance explained	70

Figur- och tabellförteckning

FIGUR 1.1. MODELL SOM ILLUSTRERAR K2 OCH K3	2
FIGUR 2.1 ACCOUNTING SCHOOLS AND SOCIOLOGICAL PARADIGMS.....	8
FIGUR 3.1. A PRIORI-MODELL	31
FIGUR 3.2. UNDERSÖKNINGSMODELL	32
FIGUR 4.1. FÖRDELNING ÖVER RESPONDENTERNAS POSITION PÅ FÖRETAGET	34
FIGUR 4.2. FÖRDELNING AV K2 OCH K3-FÖRETAG.....	35
FIGUR 5.1. FÖRDELNING ÖVER BORTFALL	51
TABELL 1. REDOVISNINGSMETODERNAS BETYDELSE.....	35
TABELL 2. KOSTNAD FÖR REDOVISNINGSMETODERNA	36
TABELL 3. NYTTAN MED REDOVISNINGSMETODERNA	37
TABELL 4. INTRESSENTERNAS PÅVERKAN PÅ VAL AV REGELVERK	38
TABELL 5. STORLEK	39
TABELL 6. REVISOR	40
TABELL 7. ÄGARSTRUKTUR.....	40
TABELL 8. KORRELATION.....	43
TABELL 9. ROTERAD FAKTOR MATRIS	45

Förkortningar

BFL - Bokföringslagen

BFN - Bokföringsnämnden

BFNAR - Bokföringsnämndens Allmänna Råd

EU - Europeiska Unionen

FAR - Föreningen Auktoriserade Revisorer

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standards

K-projekt - Kategoriprojekt

RR - Redovisningsrådet

SMEs - Small and medium size entities

ÅRL - Årsredovisningslagen

1. Inledning

I det inledande kapitlet presenteras bakgrund och problematisering kring K-regelverket och mindre företags val av regelverk inom fastighetsbranschen. Detta följs sedan av syfte, frågeställningar och avgränsning för att upplysa läsaren om forskningsfrågorna och dess aktualitet.

1.1. Bakgrund

Svensk redovisning har länge varit influerad av internationella redovisningsstandarder (Drefeldt och Törning, 2013). Många influenser kommer från EU bland annat genom beslutet att alla noterade företag inom EU ska följa International Accounting Standards Boards (IASB) regelverk, IFRS. En förenklad version av detta regelverk har även utvecklats för små och medelstora företag, det vill säga IFRS för SMEs. Dessa regelverk resulterar enligt Blašková, Bohušová och Nerudová (2013) i bättre jämförelse och transparens av finansiella rapporter på både nationell och internationell nivå. Det skapar även möjligheter för SME-företag att etablera sig på en global nivå då samarbetsmöjligheterna med utländska partners ökar.

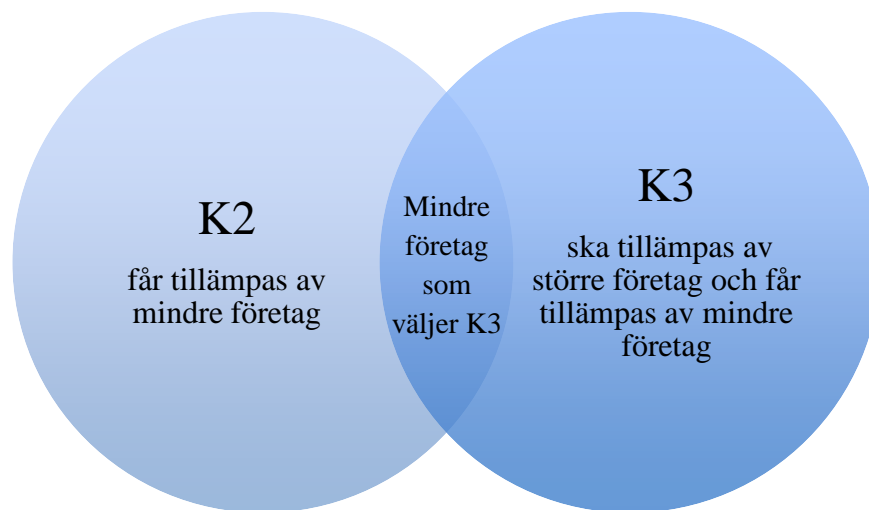
I och med EU:s beslut upphörde Redovisningsrådets (RR) arbete med att ge ut rekommendationer till svenska börsnoterade företag. Arbetet togs över av Bokföringsnämnden (BFN) som år 2004 beslutade att istället för att enbart ge ut rekommendationer till börsnoterade företag skapa ett kategoriprojekt (Drefeldt och Törning, 2013). Syftet med kategoriprojektet, som fortsättningsvis kommer att benämnas som K-projektet, är enligt Törning (u.å.) att förändra befintlig normgivning där företag följer regelverk beroende på dess form och storlek. Från och med 2014 är det obligatoriskt för svenska företag att tillämpa dessa regelverk.

K-projektet är uppdelat i fyra kategorier efter definitionerna i Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). Enligt BFN (2013) får företag, som kan upprätta förenklade bokslut, tillämpa K1 i sin redovisning medan mindre företag som ska redovisa med årsbokslut eller årsredovisning kan tillämpa K2. K3 ska tillämpas av onoterade större företag och K4 tillämpas av företag som ska upprätta koncernredovisning utifrån IASBs standarder.

För att avgöra om K2 eller K3 ska tillämpas av ett företag måste definitionen av mindre och större företag klargöras. För detta används Årsredovisningslagens (ÅRL, 1995:1554) definition som säger att ett företag är större om:

- medelantalet anställda är 50 eller fler
- balansomslutningen uppgår till 40 miljoner kronor eller mer
- nettoomsättningen uppgår till 80 miljoner kronor eller mer

För att ett företag ska räknas som större måste minst två av dessa gränsvärden uppfyllas två år i följd. Definitionen av mindre företag är företag som inte är större företag.



FIGUR 1.1. MODELL SOM ILLUSTRERAR K2 OCH K3

K3 är obligatorisk att tillämpas av större företag men betraktas även som ett huvudregelverk vilket innebär att mindre företag har möjligheten att välja bort K2-regelverket och istället tillämpa K3 (Drefeldt och Pramhäll, 2012). Figur 1.1. illustrerar K2 och K3 och den överlappande delen i figuren är de mindre företag som har valt att tillämpa K3.

1.2. Problematisering

I företag antas redovisningsmetoder utgöra bestående regler och rutiner (Scapens, 1994). Burns och Scapens (2000) använder uttrycket "path-dependent" och understryker vikten av att nya rutiner fungerar tillsammans med, och kan anpassas till, befintliga rutiner och aktiviteter inom organisationen. De noterar i sin studie att nya rutiner, som liknar de gamla lättare kan implementeras i verksamheter än mer genomgripande förändringar, även om de senare skulle framstå som ett mer rationellt och kostnadseffektivt val. Begreppet "path-dependent" innebär enligt Burns och Scapens (2000) att förändringsprocessen till viss del kommer anpassas till rådande rutiner och aktiviteter. Detta skulle kunna förklara företagens val mellan K2 och K3 då regelverken varit tillämpliga innan 2014 och om företagen redan införlivat någon av dessa.

Val av redovisningsmetoder kan även bero på företags storlek. I flera länder används storlekskriterier för att åtskilja redovisningsmetoder mellan olika företag. I studien om tyska företags storlek har betydelse för vilka redovisningsfrågor företagen ställs inför är svaret att det beror på sammanhang. Företag tillfrågades om olika redovisningsmetoders användbarhet där svaren visade på att mindre företag lättare överskattade nyttan och underskattade kostnaderna för metoderna än vad större företag gjorde. Även indikationer visade på att mindre företag inte alltid hade lika omfattande redovisningskunskaper som större företag (Eierle och Haller, 2009). Studien baserades på tyska företags implementering av IFRS för SMEs. När svenska företag nu ska välja ett K-regelverk kan bedömningar av redovisningsmetoders kostnader och nytta bli aktuella. Det är därför intressant att studera om de olika redovisningsmetodernas kostnader och nytta har haft påverkan på valet.

En annan aspekt som kan påverka företagens val är hur enkel eller komplex redovisning de eftersträvar. K2 framhålls som regelbaserat och K3 som principbaserat vilket är en förenklad åtskiljning av de två regelverken enligt Törning (2013) som förklarar att båda regelverken har regler och principer bara det att tyngdpunkten är olika för dem två. K2 utgår från försiktighetsprincipen och har mer detaljerade riktlinjer medan K3 är mindre detaljerad och lämnar mer utrymme för företagen att själva bedöma och tolka hur redovisningen ska utformas. Wüstemann och Wüstemann (2010) påpekar att principbaserade redovisningsnormer ställer högre krav på professionell bedömning i frågor då dessa behandlas utifrån principer. Detta kräver att företagen har en tydlig policy och använder principerna som vägledning av regler och ramverk. De påtalar att även om regelbaserade redovisningsmetoder tillämpas kommer det alltid finnas frågor som inte kan täckas av regler och kräver därför professionella bedömningar i redovisningen. Törning (2013) talar om att det kan vara bra att ha i åtanke att regler kan vara lättare att tillämpa än principer men de kan även innebära begränsningar och hindra företagens redovisning från att ge en rättvisande bild. Exempel där K2 kan innebära begränsningar är företag som har forskning och utvecklingsutgifter, förvaltningsfastigheter eller äger olika typer av finansiella instrument (Lennartsson, 2012). K3 innebär nödvändigtvis inte heller mer komplex redovisning om företaget bedriver en någorlunda enkel verksamhet.

Två saker som är viktiga när företagen ska välja mellan K2 och K3 är jämförbarhet och företagens intressenter. Ju fler företag som använder samma regelverk desto lättare blir det att jämföra dem, något som är viktigt för både marknaden och företagens intressenter. Antalet intressenter ett företag

har påverkar vilket regelverk som är mer passande. Ju fler intressenter ett företag har desto större anledning att välja K3 medan K2 är mer användbart om företaget har något färre intressenter (Lennartsson, 2012). Utifrån detta skulle det vara intressant att se om företagen anser att deras intressenter haft betydelse vid val av regelverk.

Valet mellan K2 och K3 kan även påverkas av redovisningskonsulten. De större företag som tillämpar K3 har ofta egna redovisningsavdelningar medan K2-företag anlitar redovisningskonsulter. Rådgivarens främsta uppgift att upplysa om innebörderna och skillnaderna mellan de två regelverken på ett kunskapsmässigt och neutralt sätt utan att inflika om vad de själva anser (Lennartsson, 2012). Sharma och Patterson (1999) diskuterar hur företags förtroende för externa konsulter påverkar dess bedömningar av hur tillförlitlig den information och rådgivning är som de får av konsulterna. De menar att konsulterna har en viktig roll i sin rådgivning vid förändringar inom företagen. Lennartsson (2012) intervjuar Abrahamsson, redovisningsspecialist, som menar att valet ska göras utifrån företagets verksamhet.

Fastighetsbranschen är en av de branscher där företag påverkas av vilket regelverk de väljer (Lennartsson, 2012) då några av skillnaderna gäller av- och nedskrivningar, redovisning av verkligt värde och uppskjuten skatt (Pramhäll, 2012; Törning, 2014; Stralström, u.å.). Under framställningen av K3 beslutade BFN år 2010 att skicka ut ett förslag på det nya regelverket till företag med avsikt att samla in företagets syn och kommentarer på det nya regelverket, däribland företag som tillhör fastighetsbranschen. I de inkomna remissvaren går det att utläsa kritik från fastighetsbolag om de nya kraven som BFN har på komponentavskrivning. Företagen anser att införande av komponentavskrivning skulle öka det administrativa arbetet och kostnaderna samt att det inte skulle tillföra någon nytta (Lundqvist, 2011). Problemet som Rindstig (2011) belyser är att metoden skulle öka antalet avskrivningsplaner och därmed även fastighetsbolagens arbete då de kontinuerligt ska bevakas och bedömas. Som svar på den kritik som komponentmetoden fått menar Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011) att det fanns brister i tidigare praxis då den inte avspeglade den riktiga ekonomiska utvecklingen i ett företag. Kritiken för ökad arbetsbelastning menar de vara nödvändig för att åstadkomma en förbättrad redovisning då de anser att nyttan kommer överstiga kostnaderna. De för- och nackdelar som argumenteras för ovan skapar intresse att undersöka om företagen tar ökade kostnader och arbetsbelastning i beaktande vid valet av regelverk.

Fastighetsbranschen påverkas även av skillnaden i att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde. Enligt ÅRL är det inte tillåtet att tillämpa redovisning till verkligt värde och K2 följer dessa bestämmelser medan K3 däremot kräver att en upplysning ska lämnas om det verkliga värdet. I samma upplysning ska även redovisat värde anges, hur det verkliga värdet fastställts och i vilken utsträckning detta grundats på värdering av oberoende part. Upplysning måste även lämnas om det finns hinder för avyttring av fastigheten eller hanteringen av de inkomster som fastigheten genererar. Även åtaganden av väsentlig karaktär ska finnas med (Pramhäll, 2012).

Som följd av att endast redovisat värde får redovisas på förvaltningsfastigheter leder detta till skillnader från det skattemässiga värdet på fastigheten. Denna skillnad ska enligt K3 redovisas som uppskjuten skatteskuld medan K2 inte tillåter redovisning av uppskjuten skatteskuld och därmed inte redovisar skillnaden alls (Pramhäll, 2012). Syftet med att redovisa skillnaden som uppskjuten skatt är att ge en rättvisande bild och visar att företaget i framtiden kommer få tillbaka tillgångar (Drefeldt och Törning, 2013).

Metoden för när och hur nedskrivningar får göras skiljer sig också åt. Vid tillämpning av K3 ska nedskrivning av tillgång göras om ”det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet” (Pramhäll, 2012). De företag som redovisar i enlighet med K2 ska skriva ner en tillgång om det är uppenbart att värdet på en tillgång understiger det redovisade värdet. Nedskrivning görs då utefter det lägre värde som uppskattas av företaget (Pramhäll, 2012).

Sammanfattningsvis kan sägas att år 2014 sker förändringar då företag nu står inför dilemmat att välja regelverk som ska tillämpas härnäst. Då det finns flera skillnader mellan K-regelverken skulle det vara intressant att studera vilken påverkan dessa faktorer har på fastighetsföretags val av regelverk.

1.3. Syfte

Syftet med denna studie är att studera mindre företags val mellan K2 och K3 inom fastighetsbranschen. Studien syftar till att undersöka om storlek, ägarstruktur, skillnader mellan regelverkens redovisningsmetoder och nyttan och kostnaderna med metoderna är påverkande faktorer. Studien undersöker även om externa faktorer som företags revisor och dess intressenter har påverkan på valet.

1.4. Forskningsfråga

Hur har företagen valt mellan K2 och K3?

Vilka faktorer har haft betydelse för mindre företags val av K-regelverk?

1.5. Avgränsningar

Den här studien avgränsas till två av fyra K-regelverk, nämligen K2 och K3. De skillnader i regelverken som studeras avgränsas till av- och nedskrivningar, verkligt värde och uppskjuten skatt. Studien sker enbart på företag som enligt definition i ÅRL är onoterade mindre företag och är verksamma inom fastighetsbranschen. Studien begränsas även till 2013 och 2014 års bokslut och till företag där beslut fattats om vilket regelverk som ska tillämpas.

2. Metod

I detta kapitel redogörs för studiens vetenskapliga inriktning, vilka metoder som finns att tillgå för insamling av data samt vilken av dessa som tillämpas med motiv till varför den metoden anses lämplig. Kapitlet behandlar även studiens population och urval samt hur detta tas fram. Sist kommer även källkritik samt diskussion om studiens reliabilitet och validitet och generaliserbarhet för att underlätta läsarens förståelse för studiens metodik och bidra till studiens reliabilitet.

2.1. Vetenskaplig forskningsinriktning

Vid företagsekonomisk forskning tar Bryman och Bell (2011) upp frågan om vilka metoder för att studera forskningsområdet anses vara acceptabla och om forskare kan eller ens bör utgå från samma kunskapssyn och använda samma metoder och principer som används inom naturvetenskapen. Det har förts flera debatter kring att olika traditioner representerar olika ståndpunkter. Den sida som främst förespråkar att samma metoder och principer kan användas inom samhällsvetenskap som inom naturvetenskapen är positivismen, som är av förklarande och deskriptiv natur. Tillsammans med realismen innebär den moderna positivismen att, på ett objektivt sätt, samla in data och utifrån denna finna förklaring på orsak och samband. En tradition som enligt Bryman och Bell (2011) skiljer sig från positivismen är hermeneutiken som fokuserar mer på förståelse och tolkande av observationer och mindre på förklarande av dessa. Socialkonstruktivism är liksom hermeneutiken en humanistisk tradition. Enligt Sohlberg och Sohlberg (2013) fokuserar socialkonstruktivismen på människors upplevelser och hur dessa delas med andra genom språk och normer där insamling av observationer sker på individnivå.

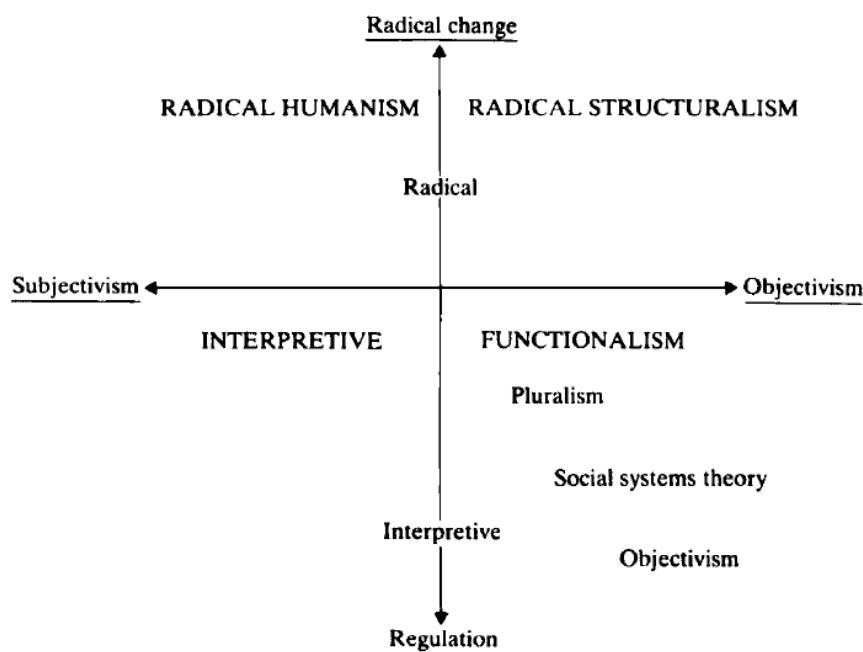
Denna studie har ett positivistiskt förhållningsätt då den söker förklaringar och samband från insamlad data och på så vis bidrar till det företagsekonomiska forskningsområdet "accounting choice". Detta är ett område som forskats inom sedan 1960-talet (Fields, Lys och Vincent, 2001). Bidraget till området sker genom att studera om onoterade mindre företag valt att tillämpa K2 eller K3 samt faktorer som kan ha betydelse för valet.

2.2. Positionering av redovisningsforskning

Företagsekonomisk forskning kan delas in i två grenar. Den positiva och den normativa forskningen baseras på olika grundläggande antaganden och skiljer sig från varandra ur ett metodologiskt perspektiv. Den positiva forskningen är deskriptiv och förklarande och påstås ge trovärdiga och

empiriskt hållbara slutsatser till skillnad från normativ forskning som är mer föreskrivande. Den vanligaste forskningsmetoden är den positiva vilket argumenteras med att metoden anses vara mer objektiv (Ryan, Scapens och Theobald, 2002).

Det finns ingen forskning som är helt objektiv och fri från värderingar (Hopper och Powell, 1985). Burell och Morgan (2005) har utformat en modell med två dimensioner där den ena dimensionen subjektiv-objektiv innefattar hur kunskap används. Subjektivt användande innebär att kunskap används på individuell nivå utifrån enskilda individers åsikter och tolkningar av världen medan objektivt användande av kunskap är mer allmänt accepterade uppfattningar där den sociala världen ses som en extern verklighet. Den andra dimensionen som forskningen kan delas upp mellan är reglering och radikal. Den reglerade skolan fokuserar på att förklara varför samhället fungerar som en enhet och hur enheten förblir intakt. Den radikala skolan fokuserar mer på att finna förklaringar till radikala förändringar som behövs då samhället begränsar människans potential. Den koncentrerar mer på vad som är möjligt än vad som redan är (Burell och Morgan, 2005). Modellen skapar fyra paradig: funktionalism, tolkande, radikal humanism och radikal strukturalism. Modellen har vidare utvecklats av Hopper och Powell (1985) för forskning i företagsekonomi. De delar upp modellen i tre kategorier: funktionell, tolkande och radikal.



FIGUR 2.1 ACCOUNTING SCHOOLS AND SOCIOLOGICAL PARADIGMS (Hopper och Powell, 1985, s. 432)

Ur ett funktionalistiskt perspektiv agerar människor efter ett socialt mönster och lever i en värld som består av externa och oberoende objekt och relationer vilket kan studeras med objektivitet. I denna kategori hamnar den vanligaste typen av forskning inom redovisning. Den tolkande kategorin fokuserar mer på subjektiv forskning och tolkande av samhället från de individer som studeras. Ett problem med sådan forskning är att världen endast ses med enstaka individers erfarenheter och uppfattningar vilket gör det svårt att förklara de allmänna uppfattningarna om en verklighet. Radikal forskning utgår från att samhället består av motsägande faktorer, ojämlikhet och orättvisor. Forskning inom detta område syftar till att skapa förståelse för den sociala och ekonomiska världen samtidigt som den är kritisk till vad som är. Samhället förblir oförändrat genom att inte ifrågasätta befintliga ideologier och fundamental kapitalism vilket de funktionella och tolkande perspektiven anses bidra till (Hopper och Powell, 1985).

Denna studie är positivistisk då den söker förklaring till företagens val mellan två regelverk genom studier som på ett objektivt sätt undersöker oberoende faktorer och relationer. Studien syftar inte till att studera vad företagen möjligtvis borde kunna välja utan har ett reglerat perspektiv som utgår från att företagen agerar enligt samhällets ramar och normer. Detta placerar därför denna studie i kategorin funktionalism liksom forskning inom redovisning ofta gör.

2.3. Kvalitativ eller kvantitativ metod

För att genomföra en studie kan forskare använda sig av olika metoder. Bryman och Bell (2013) tar upp två olika metoder, kvantitativ och kvalitativ. Denna studie använder en kvantitativ forskningsmetod som bygger på att samla in numerisk data och lägger stort fokus på att mäta. Relationen mellan teori och forskning är deduktiv då metoden utgår från att testa befintliga teorier mot empirisk data som samlas in. Denna metod är mest lämplig för denna studie då den ämnar mäta faktorerens påverkan på mindre företags val att tillämpa K2 eller K3. En kvalitativ forskningsmetod bygger på att analysera och beskriva och används enligt Eliasson (2013) för att få mer djupgående svar och förklaringar som baseras på insamling av data från observationer och intervjuer, vilket inte är syftet med denna studie.

2.4. Tillämpning av teori

Teorin används i enlighet med Bryman och Bell (2011) för att ta fram antaganden och variabler som sedan ligger till grund för utformningen av enkäterna och insamling av data från årsredovisningen.

Teorin används sedan för att analysera och tolka de resultat som tas fram ur den empiriska studien för att besvara studiens syfte och forskningsfrågor. Vetenskapliga artiklar har använts för att ta fram tidigare forskning om val av redovisningsmetoder och diskutera vad den institutionella teorin och agentteorin säger om redovisningsval. Svensk författningssamling innehållande gällande lagar och förordningar samt Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) Samlingsvolym har använts för att ta fram vad som är god redovisning enligt K2 och K3 samt hur dessa två regelverk skiljer sig från varandra. Även böcker om redovisning, information från BFN, redovisnings- och revisionsbyråers hemsidor och tidningar har använts. Den teori som används sammanställs sedan med en a priori-modell som mynnar ut i en undersökningsmodell med variabler som testas i empirin.

2.5. Enkätundersökning

Insamling av data med en kvantitativ metod sker främst genom enkät- eller intervjuundersökningar (Eliasson, 2013). Denna studie samlar in data genom en enkätundersökning för att söka övergripande förklaring till valet av regelverk vilket kräver ett större urval för att kunna ge ett mer generaliserbart resultat. Enligt Eliasson (2013) är en nackdel med enkäter att det inte besvarar djupare frågeställningar men det är inget denna studie eftersträvar. En nackdel som bör beaktas vid val att använda enkäter är att svaren inte kommer tillbaka lika snabbt och att bortfallet kan bli större än vid en intervjuundersökning där intervjuaren har mer personlig kontakt med respondenten. Vid intervjuer kan även den tillfrågade få frågorna förtydligade om denne inte förstår dem fullt ut och därmed ge fler och mer säkerställda svar. Fördelen med enkätundersökningar är att den är mer kostnadseffektiv samt att den kan besvaras av respondenten när denne har tid till detta. Enligt Bryman och Bell (2011) är en brist med enkätundersökningar att studien förutsätter att respondenterna uppfattar frågorna lika. Hänsyn måste även tas till respondenternas kunskaper för att kunna besvara frågorna som enkäten berör.

Enkätundersökning är lämplig då denna studie innebär att respondenterna är spridda över hela Sverige och möjlighet att besöka alla dessa inte finns. Innan enkäten skickas ut till de företag som ingår i undersökningen genomförs en pilotstudie. Syftet med en pilotstudie är att säkerställa att enkätfrågorna uppfattas av respondenterna som de är avsedda samt att testa att undersökningen i sin helhet är bra och upptäcka frågor som är svåra att förstå eller felformulerade (Bryman och Bell, 2011).

Om frågorna är svårformulerade, för många i antal eller inte uppfattas som relevanta för respondenten kan detta orsaka bortfall. Blir detta bortfall för stort kan resultaten bli felaktiga eller skeva. För att minska bortfall och öka svarsfrekvensen i en studie har Bryman och Bell (2013) några rekommendationer som denna studie kommer följa. Först och främst inleds enkäten med en introduktion som förklarar syftet med enkäten, vad den ska bidra till samt hur respondenten valts ut. Frågorna kommer att vara relevanta och hanterar endast sådan information som inte är möjlig att hämta från företagets årsredovisningar. Enkäten kommer främst utformas med slutna frågor men även ett fåtal öppna frågor.

Bortfall kan även minskas genom att påminnelse skickas till de respondenter som ännu inte svarat (Bryman och Bell, 2013). I denna studie kontaktas företagen i urvalet via telefon för att få kontaktuppgifter till rätt person. Mejl skickas sedan vid två tillfällen med en veckas mellanrum samt att ytterligare en påminnelse sker via telefonsamtal till de respondenter som ännu inte svarat på enkäten.

2.6. Dokumentanalys

Förutom att samla in data i en enkätundersökning används företagens årsredovisningar i en dokumentanalys. Årsredovisningar används eftersom de kan besvara frågor om företagen och deras val som kan uteslutas från enkäten och därmed hålla enkäten kort. Årsredovisningarna är enligt Neu, Warsame och Pedwell (1998) primärdata. De samlas in för att studera variabler som tagits fram i denna studie vilket innebär att variablerna då består av förstahandsuppgifter (Eliasson, 2013)

Företagens årsredovisningar hämtas från Retriever, en databas, som samlar in och bearbetar information om svenska företag. Då alla årsredovisningar för år 2014 ännu inte har hunnit föras in i Retriever behöver företagen kontaktas för att få tillgång till deras årsredovisning. Även företagens årsredovisningar från år 2013 kommer att användas i studien då många av företagen inte har en färdig årsredovisning för år 2014.

Användande av dokument som framställts för andra ändamål bör tas hänsyn till vid värdering av källans kvalitet. Ett avvägande måste alltid göras mellan tid och kostnad samt informationsvärdet vid användandet av dokument (Burell och Kylén, 1995). Fördelen med att använda årsredovisningar är att bespara både studien och respondenterna tid och kostnader. Informationsvärdet i årsredovisningarna håller kvalitet eftersom dessa måste utformas enligt gällande lagar.

2.7. Population

Studiens population består av företag inom fastighetsbranschen som räknas som mindre företag. De företag som definieras som mindre uppfyller maximalt ett av följande kriterier enligt 3§ 1 kap ÅRL (1995:1554) två år i följd:

- medelantalet anställda är 50 eller fler
- balansomslutningen uppgår till 40 miljoner kronor eller mer
- nettoomsättningen uppgår till 80 miljoner kronor eller mer

Populationen har tagits fram genom Retriever där avgränsning görs till aktiebolag som inte är registrerade i börslista. Vidare avgränsning gjordes inom fastighetsbranschen till företag som är inriktade på uthyrning och förvaltning av fastigheter. För att få fram de mindre företagen söks företag med omsättning på maximalt 80 miljoner kronor, totala tillgångar på maximalt 40 miljoner kronor och antal anställda 1-50 st. Valet att begränsa sökningen till företag med 1-50 gjordes för att utesluta passiva företag ur populationen. Denna sökning ger ett resultat på 4811 företag.

Dessa företags data från 2013 och 2012 exporteras sedan i komplett format till Excel där sortering görs för att sälla bort de företag som saknar information om antal anställda, nettoomsättning och totala tillgångar. Detta lämnar kvar 3655 företag. Utifrån dessa rensas ytterligare företag, som under år 2013 och 2012 uppfyller kriterierna för ett större företag, bort. De resterande företagen är enligt definitionen mindre företag och ger en population på 3627 företag som kan välja mellan K2 och K3.

2.8. Urval

Då populationen är stor och tiden för studien är begränsad finns behovet av att göra ett urval som generaliserar hela populationen rättvist. För att generalisera en större population kan sannolikhetsurval som baseras på statistisk sannolikhet användas. Urvalets fel och skevhet i förhållande till populationen minskar ju större urvalet är (Saunders, Lewis, Thornhill, 2012). De nämner även att för att göra ett urval bör det tas hänsyn till hur trovärdig insamlad data är och hur mycket tid som finns för att analysera den data som samlas in. Vid statistiska analyser används olika intervall för att säkerställa att urvalet representerar populationen på ett tillförlitligt sätt. Det vanligaste intervallet för att säkerställa att de slutsatser som dras enligt Saunders et al. (2012) är 95 procents konfidensintervall. Detta intervall innebär då att slutsatserna dras med 95 procents säkerhet

och lämnar 5 procents marginal för fel i data som samlats in. Konfidensintervallet och felmarginalen underlättar dessutom beräkningen av undersökningens svarsfrekvens.

Då populationen är mindre än 10 000 menar Saunders et al. (2012) att ett korrigerat lägsta urvalsstorlek kan beräknas:

$$n' = \frac{n}{1 + (\frac{n}{N})}$$

n' är den korrigerade urvalsstorleken

n är lägsta värdet

N är populationen

För att beräkna det korrigerade lägsta urvalets storlek måste n beräknas, det vill säga lägsta urvalet:

$$n = p\% \times q \times \left[\frac{z}{e\%} \right]^2$$

n är det lägsta värdet som krävs

$p\%$ är den andel av populationen som beräknas besvara enkäten

$q\%$ är den andel av populationen som beräknas bli bortfall

z är z-värdet som motsvarar konfidensintervallet

$e\%$ är förväntad felmarginal

Då studien utgår från ett konfidensintervall på 95 % vid insamling av data ger detta ett z-värde på 1.96 och en felmarginal på 5 %. Rekommendationen är att utgå från tidigare studiers svarsfrekvens för att beräkna studiens urval (Saunders et al., 2012). Denna studie utgår från en svarsfrekvens på 35 % eftersom tidigare studier lik denna har haft varierande svarsfrekvenser mellan 30-40 %.

Beräkningen av lägsta urval för denna studie blir som följande:

$$35\% \times 65\% \times \left[\frac{1.96}{5\%} \right]^2 = 349,58$$

$$\frac{349,58}{1 + (\frac{349,58}{3627})} = 319$$

Enligt beräkningarna blir då det urval som krävs för denna studie 319 företag. Urvalet kommer att tas fram genom ett obundet slumpmässigt urval vilket ger varje enhet i populationen samma möjlighet att vara med i urvalet (Bryman och Bell, 2013). Eliasson (2013) menar att denna typ av urvalsmetod ökar en studies reliabilitet och trovärdighet, men risken ökar samtidigt för att små grupper i en stor population försvinner ur helheten. Även Bryman och Bell (2011) nämner att det är viktigt att ställa sig kritisk till de resultat som ges genom denna typ av urval samt vara medveten om risken för urvalsfel.

2.9. Analysmetod

När data samlats in är nästa steg att bearbeta denna (Bryman och Bell, 2011). I denna studie har den enkät, som skickas ut till företagen, flervalsfrågor där respondenten väljer ett av de förbestämda svaren och kategorifrågor som besvaras utifrån en likertskala. En likertskala innebär att en fråga besvaras på en skala som rangordnas, till exempel 1-5. Enkätsvaren och de variabler som tas från årsredovisningarna bearbetas sedan genom univariata, bivariata och multivariata analyser som ska leda till slutsatser för att besvara studiens frågeställningar.

I den univariata analysen behandlas en variabel i taget och presenteras i diagram och tabeller för att redovisa antalet respondenter och vilken procent av de svarande som faller inom de olika kategorierna. Tabeller och cirkeldiagram används för att visa kategoriernas storlek i förhållande till totala antalet svarande då dessa är lätta att tolka och förstå (Bryman och Bell, 2011).

Den bivariata analysen innebär att samband och relation mellan två variabler studeras. Med det menar Bryman och Bell (2011) att analysen söker bevis för att en av variablerna påverkar den andra. För att analysera om det finns samband och för att kunna tolka styrkan i relationen mellan två variabler används korrelationsanalyser (Silverman, Tuncali och Zou, 2003). Korrelationsanalysen som används i denna studie är Pearson r som visar om det finns negativt, positivt eller inget samband mellan två variabler (Bryman och Bell, 2013).

Multivariat analys innebär att tre eller fler variabelers samband behandlas för att finna falska samband, mellanliggande variabler eller om en tredje variabel har betydelse för sambandet mellan två andra variabler (Bryman och Bell, 2011). I denna studie består den multivariata analysen av en faktoranalys där variabler beroende på samband delas in i kategorier (Bryman och Bell, 2013).

När ovanstående analyser genomförts kommer de resultat som kommit fram sedan ställas mot vad som sägs i teorin och utifrån detta finna förklaring till om de variabler som studien utgår från påverkar mindre företags val mellan K2 och K3.

2.10. Källkritik

Syftet med att förhålla sig kritisk till de data och källor som används i en studie är att säkerställa uppgifternas validitet, reliabilitet och relevans. Medvetenheten och det kritiska tänkandet av data och källor kan skapa en uppfattning om hur säkerställda slutsatserna i en studie är (Eriksson och Hultman, 2014).

Eriksson och Hultman (2014) tar upp vikten av att vara kritisk till vem som lämnar den information som används i studien då det kan finnas partsintressen som vill påverka och driva vissa resonemang. I denna studie kommer enkäter användas vilket innebär att en medvetenhet och ett kritiskt resonemang kring data bör finnas om vem som besvarar enkäten, vilken position den individen har samt kritik till respondentens kunskaper om ämnet i fråga. Resultaten kommer även granskas med vetskap om att det är en individ som representerar företaget och att det inte är företaget som helhet som besvarar frågorna.

Data som bättre representerar företaget som helhet är årsredovisningar, men även här bör kritiskt förhållningssätt finnas. Enligt Bryman och Bell (2013) är det även viktigt att ha i åtanke att årsredovisningarna tagits fram av företagen med andra syften i åtanke än det syfte som denna studie har med årsredovisningarna.

Källor bör även prövas vad gäller deras kvalitet och trovärdighet, det vill säga att kontrollera att källorna är vad de utger sig för och om de är väsentliga för studien (Eriksson och Hultman, 2014). De vetenskapliga artiklar som används i denna studie återfinns i vetenskapliga tidskrifter vilket innebär att de tidigare blivit granskade samt håller kvalitet. Detta utesluter däremot inte att ett kritiskt förhållningssätt bör hållas till dessa artiklar och vilket syfte de skrevs för. Det bör även finnas ett kritiskt förhållningssätt till icke-vetenskapliga tidningsartiklar då dessa inte grundar sig på vetenskaplig fakta. Dessa artiklar innehåller intervjuer med personer från redovisnings- och revisionsbranschen som har mer inblick i praktiken.

2.11. Kvalitetskrav

När det kommer till att bedöma en studies kvalité presenterar Bryman och Bell (2013) ett antal kvalitetskrav. Dessa kvalitetskrav är reliabilitet, validitet och generaliserbarhet.

Reliabilitet handlar om tillförlitligheten hos de mått och mätningar som används i en studie och om resultatet av en studie skulle bli detsamma om den genomfördes på nytt. För att kunna avgöra om ett mått är tillförlitligt tar Bryman och Bell (2013) upp tre viktiga faktorer: Stabilitet, intern reliabilitet och interbedömarreliabilitet. Stabilitet innebär att en bedömning genomförs för att bedöma hur stabila måtten är och om dessa är replikerbara. Intern reliabilitet handlar om att bedöma pålitligheten hos de olika indikatorer som utgör en skala eller ett index. Ytterligare en faktor är interbedömarreliabilitet som handlar om subjektiva bedömningar och att data kan tolkas på olika sätt av olika observatörer. Eliasson (2013) belyser att reliabilitet har en stor påverkan på validiteten i en studie. Detta innebär att studiens enkätfrågor bör formuleras på ett bra och korrekt sätt så att respondenten inte misstolkar frågorna. Om frågorna inte tolkas på det sätt som de är avsedda, kan resultatet och studiens trovärdighet påverkas. För att studien ska nå ett säkert resultat ska även måttens stabilitet bedömas.

Validitet är enligt Bryman och Bell (2013) det mest betydande forskningskriteriet. Begreppsvaliditet handlar om undersökningen verkligen mäter det som är avsett att mätas. För att uppnå en hög validitet nämner Eliasson (2013) att det måste vara tydligt vilka studiens frågeställningar är för att veta vad som ska mätas. Extern validitet handlar om att studiens resultat kan generaliseras för hela populationen. Med detta innebär det att frågan om hur individer blir valda att ingå i urvalet blir aktuell. Validiteten i denna studie beror då på hur information mäts och om dessa mått besvarar studiens frågeställningar samt om de resultat som ges kan generaliseras för hela populationen.

Generaliseringen innebär enligt Bryman och Bell (2013) att forskarna i kvantitativa undersökningar vanligtvis är intresserade av att kunna generalisera resultaten. Med detta menas att resultaten från en enkätundersökning hos ett urval ska kunna appliceras på andra personer som inte ingår i undersökningen, eftersom det inte är möjligt att undersöka hela populationen. Det är även viktigt att urvalet är så representativt som möjligt vilket kan erhållas genom ett sannolikhetsurval. Denna studie har räknat fram och gjort ett slumpmässigt urval där varje företag har samma chans att vara med i undersökningen. För att resultatet ska kunna generaliseras förutsätts även att ett tillräckligt

stort antal respondenter från fastighetsbranschen svarar på undersökningen och att bortfallet inte blir allt för hög.

3. Referensram

I detta kapitel kommer allmän och teoretisk referensram behandlas. Den allmänna referensramen förklarar begrepp och K-projektet och den teoretiska referensramen behandlar de teorier som studien grundas på samt tidigare forskning om företags val av redovisningsmetod.

3.1. Allmän referensram

Detta avsnitt behandlar normgivning och bakgrund till utvecklingen av K-projektet. Vidare förklaras lagstiftningen och de skillnader som finns mellan regelverken K2 och K3 följt av diskussion om för- och nackdelar med princip- och regelbaserade regelverk. Sist behandlas och förklaras begreppet rättvisande bild.

3.1.1. Normgivning

Inom EU har det sedan flera år arbetats med att skapa en harmonisering av redovisningsnormer (Guggiola, 2010). Detta har skett genom att EU lämnar direktiv för redovisning i syfte att öka jämförbarheten mellan företag i olika länder och för att det ska bli lättare att driva verksamheter internationellt (EU, 1995). Då Sverige är en del av EU har den svenska normgivningen förändrats och anpassats efter de riktlinjer som EU presenterar. BFN har enligt Nilsson (2010) fått i uppdrag att ansvara för den stora delen av den svenska normgivningen för företag i Sverige och har sedan 2004 arbetat med att ta fram K-projektet som består av fyra kategorier med regler som både är förenklade och anpassade efter användarens behov. K3-regelverket som ingår i K-projektet blir obligatoriskt för de större företagen att börja tillämpas senast på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 (FAR, 2013).

Vid utformningen av K3 har BFN enligt Drefeldt och Törning (2013) hämtat inspiration från IFRS för SMEs. IFRS för SMEs utvecklades 2009 av IASB då det enligt Neag, Masca och Păscan (2009) fanns ett behov av att förenkla IFRS-standarden så att den blev mer anpassad för små och medelstora företag. Di Pietra et al. (2009) och Evans et al. (2005) menar också att IASB utvecklade IFRS för SMEs då det fanns en oro att regleringen av små och medelstora företag skulle se annorlunda ut från IFRS om regleringen anförtroddes till andra tillsynsmyndigheter. Om andra tillsynsmyndigheter ansvarar för regleringen kan den internationella jämförbarheten mellan företagen påverkas. Enligt Baldarelli, Demartini, Mosnja-Skare och Paoloni (2012) kan utvecklandet av IFRS för SMEs ses som ett steg i IASBs målsättning för att skapa en global

harmonisering inom redovisning. Den utvecklade standarden är ett heltäckande regelverk som tar upp regler för hur upprättningen av företagens finansiella rapporter ska se ut för att få ett relevant innehåll. Den är främst avsedd att tillämpas av onoterade företag som är verksamma på internationell nivå (Drefeldt och Törning, 2013).

3.1.2. Skillnader mellan K2 och K3

Då studien syftar till att undersöka vad som påverkar fastighetsföretags val mellan K2 och K3 kommer endast de skillnader i regelverken som är mest väsentliga för fastighetsbranschen behandlas.

Enligt ÅRL är det inte tillåtet att tillämpa redovisning av förvaltningsfastigheter till verkligt värde. ÅRLs bestämmelser efterföljs av K2 som säger att "Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde" (11.6, BFNAR 2008:1). K3 punkt 12.79 (BFNAR 2012:1) kräver att en upplysning ska lämnas om det verkliga värdet. Pramhäll (2012) förklarar att i samma upplysning ska även redovisat värde anges, hur det verkliga värdet fastställts och i vilken utsträckning detta grundats på värdering av oberoende part. Upplysning måste även lämnas om det finns hinder för avyttring av fastigheten eller hanteringen av de inkomster som fastigheten genererar.

Som följd av att endast redovisat värde får redovisas på förvaltningsfastigheter leder detta till skillnader från det skattemässiga värdet på fastigheten (Pramhäll, 2012). K3 punkt 29.19 (a) säger att "Ett företag ska ... redovisa en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader" (BFNAR 2012:1) medan punkt 11.4 i K2 säger att "Ett företag inte får redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran)" (BFNAR 2008:1). Syftet med att redovisa skillnaden som uppskjuten skatt är att ge en rättvisande bild och visar att företaget i framtiden kommer få tillbaka tillgångar (Drefeldt och Törning, 2013).

Regelverken skiljer sig även åt i vilka metoder som ska användas för avskrivning av tillgångar. "Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa" (p. 17.4, BFNAR 2012:1). Denna redovisningsmetod är komponentmetoden som tillämpas i K3. Ett exempel på materiell anläggningstillgång är fastigheter vars komponenter kan vara mark, stomme, fasad och tak som alla har olika nyttjandeperioder. Törning (2014) förtydligar att inte alla företag som tillämpar K3 måste

göra komponentavskrivning. De som gör komponentavskrivningar måste heller inte göra detta på alla sina materiella anläggningstillgångar

Företag som tillämpar K2 ska göra avskrivningar på följande vis:

“Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje styckena. Mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig” (p. 10.18, BFNAR 2008:1)

Metoden för när och hur nedskrivningar får göras skiljer sig också åt. Vid tillämpning av K3 ska ”Ett företag ... skriva ned en tillgång endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet” (p.27.2, BFNAR 2012:1). De företag som redovisar efter K2s regelverk ska istället göra en nedskrivning när det är ”uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde” (p. 10.34, BFNAR 2008:1).

3.1.3. Principbaserade och regelbaserade regelverk

Regelverk definieras ofta som regelbaserade eller principbaserade och på internationell nivå pågår det debatter om vilken av dessa två kategorier av regelverk som är att föredra för att redovisningen ska ge en rättvisande bild (Alexander och Jermakowicz, 2006). I ett regelbaserat regelverk finns mycket mer detaljerad vägledning vilket inte lämnar särskilt mycket utrymme för alternativa redovisningsmetoder och upprättarna endast följer de regler som anges, vilket kan underlätta redovisningen för företagen. Detta har fått kritik då rapporteringen kan framstå som något tvingande och inte används av företag för att kommunicera med intressenter och omvärlden (Benston, Bromwich och Wagenhofer, 2006). Regelbaserade är dessutom inte lika flexibla och anpassningsbara om företagsledningarna finner kryphål i dessa regler eller om ekonomiska förhållanden i samhället förändras (Benston et al., 2006; Kershaw, 2005).

Principbaserade regelverk kan däremot lättare anpassas till förändringar (Kershaw, 2005). En nackdel med denna typ av regelverk kan vara att den ger för lite vägledning i hur redovisningen ska se ut och därmed kräva att upprättarna av redovisningen och företagets revisorer gör allt fler egna bedömningar. Detta menar kritiker kan leda till att jämförbarheten i redovisningen går förlorad.

Motargument till denna kritik säger att mer eller mindre jämförbarhet är möjlig oavsett om företag väljer att tillämpa princip- eller regelbaserad redovisning (Brenston et al., 2006). Schipper (2003) påpekar att jämförbarhet även kan försvinna vid tillämpning av för strikt regelbaserad redovisning. Dessutom kan en fördel med principbaserad redovisning vara av mer nytta för företagets intressenter som genom valet av metoder kan skapa sig en uppfattning om vilken operativ- och investeringsinriktning ledningen har inom företaget (Brenston et al., 2006).

Inom K-projektet görs även regel- och principbaserad åtskiljning mellan regelverken. Denna åtskiljning grundar sig i att K2 är mer detaljerad och tydlig i hur företag ska redovisa enligt ÅRL och BFL. K3 har som tidigare nämnts baserats på IFRS för SMEs som även det anses vara principbaserat samt att K3 inte ger lika detaljerad vägledning som K2. K3 ger mer vägledning om hur upprättare av redovisningen kan tänka kring redovisning och lämnar stort utrymme för egna bedömningar om vad som anses vara god redovisningssed (Drefeldt och Törning, 2013). Antagande kan göras att mindre företag som väljer att tillämpa K3 inte har behovet av den detaljerade vägledningen som K2 ger. De vill ha det utrymme och flexibilitet för egna bedömningar som K3 tillhandahåller om vad som kan anses vara god redovisningssed.

3.1.4. Rättvisande bild

Rättvisande bild är en översättning av ”true and fair view” som introducerades i de europeiska redovisningsdirektiven då det fanns en begäran av länder att direktiven skulle behandla begreppet (Hulle, 1997). I Sverige har konceptet rättvisande bild sin början 1992 när ett EES-avtal tecknades av Sverige och flera andra länder som innebar att de blev skyldiga att följa EG:s bolagsrättsliga direktiv (Engström, 2009). Begreppet regleras i EG:s fjärde direktiv som innehåller krav om att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. För att detta ska fullbordas kräver EU att alla medlemsländer rättar sig efter direktivet (Walton, 1997).

Det fjärde direktivet har delvis implementerats i Årsredovisningslagen: “Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar” (ÅRL 2 kap 3§ 1 st). För att redovisningen ska anses ge en rättvisande bild enligt K3 måste företagen, i enlighet med fjärde direktivets kriterier för redovisning, ge en korrekt återgivning av transaktioners effekter, händelser och förhållanden. Rättvisande bild har visat sig ha

en stor betydelse inom den svenska lagstiftningen då lagen tillåter och ger företagen möjlighet att avvika från redovisningsnormer om det krävs för att uppnå en rättvisande bild av företaget (Drefeldt och Törning, 2013).

Trots att begreppet har definierats ett antal gånger finns ingen precis definition av begreppet. Enligt Kirk (2006) är begreppet "true and fair view" öppen för olika tolkningar och även för att tillämpas på olika sätt. Med detta menas att tolkningen av begreppet kan variera beroende på individen vilket leder till att bildandet av en allmän uppfattning försvåras och därmed även företags bedömning om vad som är rättvisande bild.

3.2. Teoretisk referensram

Detta avsnitt behandlar institutionell teori och agentteorin som ligger till grund för studien och förklaring av företags val av regelverk. Tidigare forskning om "accounting choice" tas sedan upp för att redovisa vad forskare kommit fram till i studier om val av redovisningsmetod. Avsnittet avslutas med en a priori-modell och en undersökningsmodell som sammanfattar de variabler denna studie behandlar samt hur data för dessa ska samlas in.

3.2.1. Institutionell teori

Institutionell teori har funnits sedan slutet av 1800-talet och utgår från antaganden att individer agerar ekonomiskt rationellt, strävar efter att maximera egennytan och att organisationer strävar efter legitimitet (Eriksson-Zetterquist, 2009). Teorin används för att studera hur och varför förändringar inom en organisation får den att bli lik andra organisationer inom samma organisationsområde (DiMaggio och Powell, 1983). För att studera hur val av redovisningsmetoder påverkas av faktorer som ekonomiskt resursberoende och nyttomaximering är institutionell teori ett användbart hjälpmedel (Carpenter och Feroz, 2001). Detta innebär att teorin är lämplig vid studier av mindre företags val mellan K2 och K3.

De förändringar som enligt institutionell teori leder till homogenitet kallas för isomorfism och kan delas upp i tre mekanismer: tvingande, imiterande och normativa (DiMaggio och Powell, 1983). Enligt Greenwood och Hinings (1996) handlar institutionell teori mer om isomorfism än om organisationella förändringar. Dessa isomorfismer uppstår både från externa och interna influenser

som är institutionaliserade och legitima vilket gör att organisationen förändras och efterliknar sin omgivning (Zucker, 1987).

Tvingande isomorfism innebär att förändringarna inom en organisation påverkas av politiska influenser, organisationens resursberoende och dess strävan att uppnå legitimitet (Collin, Tagesson, Andersson, Cato, och Hansson, 2009). Detta innefattar både formella och informella påtryckningar från samhället där organisationer verkar. Det kan vara påtryckningar genom kulturella förväntningar eller specifika grupper som organisationen på något vis är beroende av och därför måste anpassa sig efter för att behålla sin legitimitet och därmed försäkras om tillgången till resurser och fortlevnad (DiMaggio och Powell, 1983; Brignall och Modell, 2000).

Påtryckningar förutom politik och lagstiftning som kan ses som tvingande är företagets intressenter och deras krav på företaget. Då intressenter har olika informationskrav påverkas balansen mellan de dimensioner som företaget måste prestera inom (Bowen, DuCharme och Shores, 1995; Brignall och Modell, 2000). Företaget kan i många fall behöva göra avvägningar mellan olika krav på prestationsmätning då de värdesätter relationen till vissa intressenter mer. De intressenter som har störst påverkan är företagets finansiärer, anställda och konsumenter. Exempel på olika informationskrav är att finansiärer sätter större värde i finansiella prestationer. Anställda tros sätta mer fokus på icke-finansiella prestationer som kompetensutveckling och anställning medan konsumenterna är mer intresserade av konkurrensfördelar i till exempel service och priser (Brignall och Modell, 2000).

Den tvingande isomorfismen vad gäller företags val att tillämpa K3 kan hänföras till lagstiftningen som kräver att företaget följer ÅRL och BFL. ÅRL och BFL kräver att redovisningen ska ske efter god redovisningssed (ÅRL och BFL). Detta innebär att ett av K-regelverken måste följas då BFN har ansvaret för att utveckla god redovisningssed i Sverige och att företagen kan tvingas tillämpa K3 på grund av storlekskriterierna (FAR, 2013). Den tvingande isomorfismen kan även ge förklaring till hur intressenters krav påverkar mindre företag inom fastighetsbranschen.

Den imiterande isomorfismen kommer av osäkerhet inom organisationen och därför resulterar i att en organisation imiterar en annan organisations metoder. Detta kan komma i samband med teknologiska svårigheter, om organisationen inte har tydliga mål eller om organisationens omgivning skapar symboliska svårigheter (DiMaggio och Powell, 1983). Detta kan ytterligare

förklara företags val att använda K2 eller K3 om ansvariga varit osäkra och därför imiterat andra företag som kan tänkas ha liknande struktur.

Normativ isomorfism associeras med professionalism. Det vill säga hur redovisning normalt sker inom den specifika branschen vilket även hör ihop med de anställdas strävan i att få bekräftelse för sitt yrke och arbetsmetoder oavsett vilket företag de arbetar på (Zucker, 1977; DiMaggio och Powell, 1983). Enligt DiMaggio och Powell (1983) visar tidigare forskning på att personer med liknande bakgrund, utbildning och erfarenheter uppfattar problem lika och att de använder likartade metoder som de anser vara normativa och legitima för att närma och hantera problemen. Zucker (1987) förklarar vidare att det inom en organisation finns yrkesroller där repetitiva arbetsuppgifter formas till rutiner i en social kontext bland annat genom att individer byter arbetsplats. En del av dessa rutiner är egentligen bara lättare vanor som med enkelhet kan bytas ut om det finns tekniker som effektiviserar och förbättrar utförandet av en arbetsuppgift. Andra rutiner är mer inrotade i organisationens verksamhet och därmed svårare att byta ut. Det är dessa rutiner som ökar organisationers institutionalisering som följd av att organisationen formulerar och standardiserar arbetsregler, hierarkiska arbetspositioner, rutiner, arbetsuppgiftens längd och om dessa uppgifter innefattas i ett nätverk av flera uppgifter och strukturer (Zucker, 1987). Den normativa isomorfismen kan förklara valet att tillämpa K2 eller K3 då företagen anpassar sig efter vad som tillämpas i fastighetsbranschen över lag. Det kan även påverkas av anställda i en yrkesgrupp som har sina metoder och rutiner som anses vara legitima oavsett vilket företag de arbetar hos.

De tvingande, imiterande och normativa isomorfismerna kan vara svåra att särskilja i empirin och bevis för att en av isomorfismerna påverkar en organisation utesluter inte att de andra två också finns där vid den tidpunkten (Carpenter och Feroz, 2001). Även om det inte går att bevisa att det är isomorfismerna som påverkar förändringarna utesluts inte det faktum att organisationer fortfarande genomgår förändringar (DiMaggio och Powell, 1983).

Institutionell teori gör antagandet att individer lever i en ta-för-givet värld (Carruthers, 1995; Carpenter och Feroz, 2001). Dessa antaganden handlar om individuell rationalitet och metodologi och att människor lever i ett samhälle som formats av det sociala och därmed lever utifrån regler och normer som tas för givet. Detta innebär att de inte avsiktligt agerar på ett visst sätt eftersom de handlar på ett rutinmässigt och omedvetet plan. Denna sociala miljö har visat sig ha stor påverkan på organisationella strukturer (Carruthers, 1995). Som följd av anpassningen formas strukturerna

samtidigt som de blir större och mer komplexa. De institutionella regler som formar strukturen är sådana som standardiseras och tolkas lika i samhället och lätt tas för givna men som även kan främjas av allmänna aktörer och lagen. Normativa regler kan inte undvikas av organisationerna men de införlivar dessa först och främst på grund av att deras omgivning begär det. Detta då många organisationer väljer att införliva dem då det tros medföra legitimitet till organisationen samt skapa stabilitet och försäkra organisationens överlevnad och tillgång till resurser (Meyer och Rowan, 1977). Med detta menas att organisationer verkar inom ett socialt ramverk som består av normer och värderingar som avgör vad som anses vara lämpligt och accepterat beteende inom redovisning (Oliver, 1997).

Enligt den institutionella teorin är det inte effektivitet och konkurrenskraft som driver ett företag till att förändras. Det är snarare att effektiviteten är ett resultat av att organisationen liknar andra vilket leder till att organisationen får legitimitet. Legitimiteten är en drivkraft då den lockar karriärdriven personal och samtidigt underlättar för företag att samarbeta med varandra då företagen ändrat inslag i sina strukturer som liknar varandras (DiMaggio och Powell, 1983; Zucker, 1987). Organisationer som ändrar sin struktur efter de socialt accepterade reglerna visar sig också ha lägre behov av att koordinera och kontrollera sina metoder för att upprätthålla legitimiteten och därmed även öka sin effektivitet (Meyer och Rowan, 1977). Detta kan till viss del förklara företags val att tillämpa K2 eller K3 efter hur de uppfattar att andra företag i samma bransch väljer och vad som anses vara legitimt.

3.2.2. Agentteori

Agentteorin definieras av Jensen och Meckling (1976) som en relation mellan två parter som kan efterliknas ett avtal, där den ena parten är en principal och den andra är en agent. Avtalet innebär att principalen anlitar en agent som ska utföra ett visst arbete för principalen och för att underlätta arbetet överlåter principalen även beslutandedelen till agenten (Eisenhardt, 1988). Ett exempel som Adams (1994) ger på principal- och agentförhållande är ägare och ledning som ansvarar för ett företags resurser. Relationen mellan principal och en agent kan skapa osäkerhet och problem eftersom principalen inte kan kontrollera att deras intressen efterses korrekt av agenten.

Vid ett agentförhållande kan det uppstå två sorters problem. Det första problemet uppstår när det finns skilda meningar mellan principalens och agentens önsknings och målsättning (Eisenhardt, 1989). Detta innebär att agenten kan välja sitt eget intresse framför principalens och det finns goda

skäl för principalen att misstänka att detta kan ske. Principalen kommer att arbeta med att minska möjligheten för agenten att agera efter egen nytta genom att upprätta ett kontrollsystem vilket medför agentkostnader för principalen (Jensen och Meckling (1976). Det andra problemet som Eisenhardt (1989) nämner uppstår när principalen och agenten har olika inställningar till risk vilket kan leda till skilda åtgärder för de båda parterna på grund av de olika riskpreferenserna.

Lambert (2001) tar upp ytterligare problem som kan uppstå i samband med ett agentförhållande. Det första problemet är att agenten kan leda bort resurser för en egen privat konsumtion. Det andra problemet som nämns är att principalen och agenten kan ha olika uppfattningar betraktande företagets framtid. Detta kan innebära att agenten inte alltid agerar på det sätt som gynnar företagets framtidsutveckling. Det kan exempelvis handla om att agenten agerar för nuet och inom den tidsperiod som avtalet gäller och inte för företagets framtid då agenten inte förväntar sig ett framtida samarbete med principalen.

Teorin är tillämpbar på denna studie då den kan bidra till att förklara valet beroende på om ägarstrukturen påverkar företagets val mellan K2 och K3. Studien undersöker om valet skiljer sig mellan företag som ingår i en koncern och företag som inte gör det. Det kan även tillämpas i situationer då företagen anlitar och överlämnar ansvaret till revisorerna att fatta beslutet.

3.3. Val av redovisningsmetod

I samband med studier av organisationer och deras val av redovisningsmetoder ställs ofta frågan om redovisning är nödvändigt. Argumenten baseras på att på en perfekt marknad skulle redovisning och reglering av detta inte behövas. Då det inte finns en perfekt marknad är därmed reglering av redovisning och information det effektiva sättet för att hantera denna icke-perfekta marknad. Dessa val kan bland annat påverkas av en ledning som strävar mot samma mål som organisationens ägare eller om ledningen drivs av att maximera egennyttan (Fields et al, 2001).

Institutionell teori används av Collin et al. (2009) för att studera hur svenska kommunala bolag valt mellan två olika standarder eller om de valt att kombinera dessa. Den ena tillhörde BFN och var mer konservativ och mindre detaljerad med höga krav på bedömning. Den andra standarden var utvecklad av RR och var harmoniserad med IASB men samtidigt mer kostsam än den förstnämnda. I studien kom de fram till flera överensstämmelser mellan redovisningsvalen och vad som sägs i institutionell teori. Studien visade att kommunala bolag vanligtvis valde BFNs mer konservativa

regler, men att det även fanns undantag. Dessa undantag visade sig främst bero av påverkan från revisionsbyråer. Kostnader för redovisningsmetoden, företags storlek, bransch eller placering i storstad respektive icke-storstad hade något mindre påverkan på valet.

I de fall där undantag gjordes i valet av redovisningsmetod visades den påverkan som revisionsbyrå och redovisningspersonal ha en normativ förklaring. Yrkesgrupper inom redovisning och revision har en drivkraft att avancera i sitt yrke i enlighet med den institutionella teorin som säger att yrkesgrupper har tendens att påverka beslut som är till den specifika gruppens fördel och kan öka efterfrågan på dess tjänster och kunskap. Med detta menas att tjänstemän inom redovisning och revision insett att bolagen förmodligen saknar den kompetens och kunskap som krävs för att tillämpa de mer harmoniserade standarderna och tillhandahålla det som efterfrågas av bolagets ledning. Detta leder till ökade anställningsmöjligheter för denna yrkesgrupp. Denna normativa påverkan begränsar däremot förmågan att fatta rationella beslut om redovisningsval (Collin et al., 2009).

Kommunala bolag visade sig använda samma redovisningsmetod som tidigare på grund av de kostnader som uppkommer vid ändring av metod. I institutionell teori måste kostnader för en redovisningsmetod vara legitima för att de mer kostsamma metoderna ska övervägas som valmöjlighet. Införandet av en ny metod kan även försvåras av att själva metoden inte anses vara legitim eller att de rådande metoderna tas för givet (Collin et al., 2009).

Enligt institutionell teori kan storleken ha en tvingande påverkan, det vill säga att regleringen kräver att organisationer av viss storlek följer en typ av regelverk. Collin et al. (2009) fann inga stöd för detta i den empiriska studien vilket förklarades med att de kommunala bolagen förmodligen inte hade några problem med att tillämpa den mer kostsamma standarden och därmed valde att tillämpa en redovisningsmetod trots att bolagets storlek inte krävde detta. I andra studier har däremot storleken visat sig ha betydelse för valet av redovisningsmetod. Bland annat visade Watts och Zimmermans (1978) studie på att företagets storlek hade betydelse för ledningens synsätt på lämpliga redovisningsmetoder i samband med att skatter och andra politiska kostnader är påverkande faktorer.

Tidigare forskning visar även på att valet av redovisningsmetoder kan påverkas av organisationers strävan att öka sitt värde och minimera det informationsgap som finns mellan organisationen och

dess investerare. Organisationer där stora informationsgap finns visar på större sannolikhet att byta till redovisningsmetoder som ger bättre information när dessa blir tillgängliga (Bartov och Bodnar, 1996). Det har även visats vara lättare att minimera dessa informationsgap vid användning av metoder som har institutionaliserade särdrag och som anses ge transparent information (Ball, Kothari och Robin, 2000)

Quagli och Avallone (2010) undersöker även faktorer som informationsasymmetri, agentkostnader och chefs opportunism som kan påverka valet av redovisningsmetod inom fastighetsbranschen. Resultatet från studien visar på att dessa faktorer påverkar företagets val att tillämpa verkligt värde. Bartov och Bodnar (1996) fann att valet av redovisningsmetod påverkades av att företag vill minimera informationsgapet mellan företaget och dess intressenter.

3.4. A priori-modell

Från den allmänna och teoretiska referensramen tas de faktorer fram som kan antas påverka företags val att tillämpa K2 eller K3. Dessa illustreras nedan i en a priori-modell.

3.4.1. Storlek på företag

Storlekskriterier för redovisningsmetoder används av många länder. Inför valet av redovisningsmetod har Watts och Zimmermans (1978) studie visat på att företagsstorlek är en betydande faktor. Den institutionella teorin förklarar att företagets storlek kan ha en tvingande påverkan till valet då det finns regleringar som ställer krav på vilket regelverk som företagen utifrån företagsstorlek ska tillämpa (Collin et al. 2009).

Tidigare forskning från Eierle och Hallers (2009) studie visade på att redovisningskunskaperna inom de mindre företagen inte var lika omfattande som hos de större företagen. Det framkom även att mindre företag lättare överskattar nyttan och underskattar kostnaderna än vad större företag gör. Skillnader i kunskap kan även visas ha betydelse i denna studie då studien fokuserar på företag som enligt ÅRL räknas som mindre företag. Även om dessa företag anses vara mindre skiljer de fortfarande i storlek.

3.4.2. Revisionsbyrå

Valet av redovisningsmetod påverkas inte bara av ledningen inom företaget. Studier visar på att revisionsbyråer och företagets ekonomiavdelning har påverkan på vilka metoder som tillämpas. Collin et al. (2009) menar att yrkesgruppen strävar efter att avancera i yrket och öka anställningsmöjligheterna och därför vill påverka valet av redovisningsmetod. Enligt Sharma och Patterson (1999) har konsulter en viktig roll i sin rådgivning vid förändringar inom företag då företag som har förtroende lättare följer konsulternas rådgivning. Utifrån vad tidigare forskning och utlåtanden från specialister säger kan antagandet göras att de empiriska resultaten och analyser kommer att visa att företagens val visar samband med vilken revisor som företagen anlitar. I denna studie innefattar begreppet revisor både redovisningskonsulter och revisorer då dessa ofta anlitas från samma redovisnings- och revisionsbyrå.

3.4.3. Skillnader mellan K2 och K3

De skillnader mellan K2 och K3 som främst påverkar fastighetsbranschen är redovisningsmetoderna för avskrivning, nedskrivning, verkligt värde och uppskjuten skatt (Pramhäll, 2012). Uppskjuten skatt redovisas enligt K3 men inte i K2 och syftet är enligt Drefeldt och Törning (2013) att ge en mer rättvisande bild. Även syftet med komponentmetoden är att ge en bättre inblick i företagets utveckling vilket tidigare redovisning inte gjort (Hellman, Nordlund och Pramhäll, 2011). Utifrån detta kan ett antagande göras om att företag som valt att tillämpa K3 anser att skillnaderna ger redovisningen en mer rättvisande bild.

3.4.4. Intressenter

Enligt Bartov och Bodnar (1996) påverkas valet av redovisningsmetod av att företag vill minimera informationsgapet mellan företaget och dess intressenter. Organisationer som har stora informationsgap har visat sig ha lättare att byta metoder om dessa anses minimera informationsasymmetrin och därmed ge intressenterna bättre inblick (Ball et al, 2000). Detta kan även kopplas till agentteorin som talar om att osäkerhet och problem mellan agent och principal kan uppstå om informationsutbytet brister. Informationsasymmetri har även visats påverka användningen av verkligt värde (Quagli och Avallone, 2010). Valet av redovisningsmetod kan förklaras av att företagen anser att den redovisningsmetod de valt bidrar till mindre informationsgap mellan företaget och dess intressenter. Antagande kan göras att intressenterna haft påverkan på valet mellan K2 och K3.

3.4.5. Regler och principer

Som tidigare nämnt kan en påverkande faktor vid valet av redovisning vara hur enkel eller komplex redovisning företag eftersträvar. Utifrån Wüstemann och Wüstemanns (2010) och Kershaws (2005) studier har det framkommit att principbaserade redovisningsnormer ställer högre krav på professionell bedömning i frågor då regelverket innehåller färre vägledningar. Detta leder till att den som upprättar redovisningen lättare kan anpassa sig till de ekonomiska förändringar som uppkommer. Regelbaserade regelverk är mindre flexibla och kan ibland även kräva professionella bedömningar vid upprättandet av redovisning då alla frågor inte täcks av reglerna. Utifrån detta kan ett antagande göras om att företag väljer att tillämpa det mer principbaserade regelverket K3 för att få mer utrymme för egna bedömningar i redovisningen. Denna variabel kan vara svår att undersöka med tanke på studiens tidsbegränsning och utesluts därför från denna studie.

3.4.6. Nyttan och kostnad

Bedömningen av nytta och kostnader med att införa en redovisningsmetod har även visats ha påverkan i tidigare studier. I studien om implementeringen av IFRS för SMEs fann Blašková et al. (2013) att detta innebar högre kostnader. Eierle och Haller (2009) fann även att mindre företag hade lättare att överskatta nyttan och underskatta kostnaderna. Burns och Scapens (2000) kom fram till att företag hade en tendens att välja regelverk som liknade de redan befintliga även om detta innebar lägre kostnadseffektivitet. Hänsyn måste även tas till företagets verksamhet vid val mellan regelverken (Lennartsson, 2012). K2 är förenklat och kan innebära begränsningar, vilket innebär att nyttan med regelverket inte är tillräcklig för att väljas. K3 däremot har fått kritik för att orsaka högre kostnader vilket Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011) besvarade med att nyttan skulle överstiga kostnaderna med förbättrad redovisning. Bedömningen att nyttan överstiger kostnaderna kan även det vara en förklarande faktor till företags val att tillämpa K3 då de finner att metoderna ger mer rättvisande bild än de i K2 och att kostnaderna för att implementera K3 inte är högre än vad som anses legitimt.

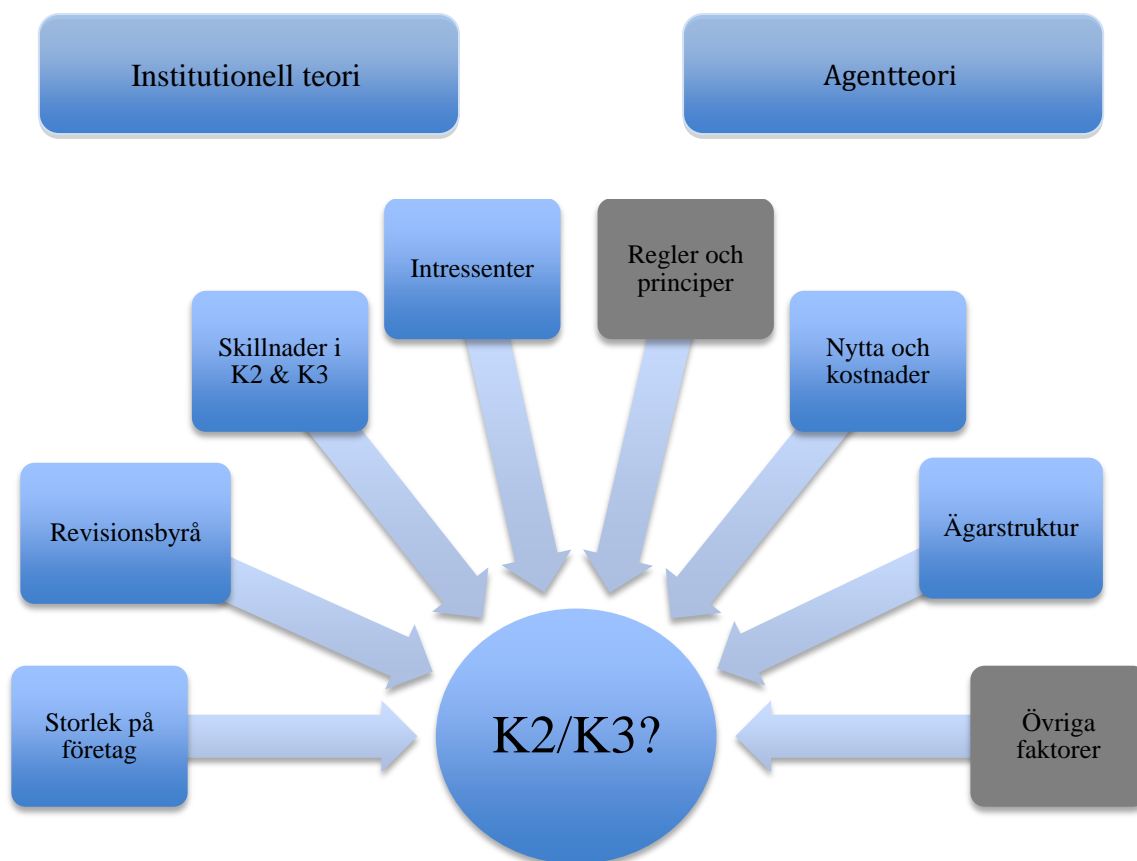
3.4.7. Ägarstruktur

Agentteorin utgår från ett principal- och agentförhållande som kan likna förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag i en koncern och innebär att principalen överlämnar ansvar och beslutsfattande till agenten men även att agenten förhåller sig principalens regler (Jensen och Meckling, 1976). Den institutionella teorin talar för att företags struktur förändras genom tvingande,

normativa och imiterande isomorfismer som består av både formella och informella påtryckningar som företagen anpassar sig efter sin omgivning för att få legitimitet och öka företagets möjligheter till resurser (DiMaggio och Powell, 1983). De påtryckningar som nämns i institutionell teori och förhållandet som nämns i agentteorin kan förklara om valet av regelverk påverkas av ett företags ägarstruktur. Denna studie undersöker om koncerntillhörighet påverkar valet av regelverk, det vill säga om valet av regelverk skiljer sig åt mellan företag som ingår i en koncern och företag som inte gör det.

3.4.8. Övriga faktorer

Här lämnas utrymme för faktorer som inte direkt kommer behandlas av denna studie men som potentiellt kan förklaras som påverkande faktorer vid valet av regelverk.



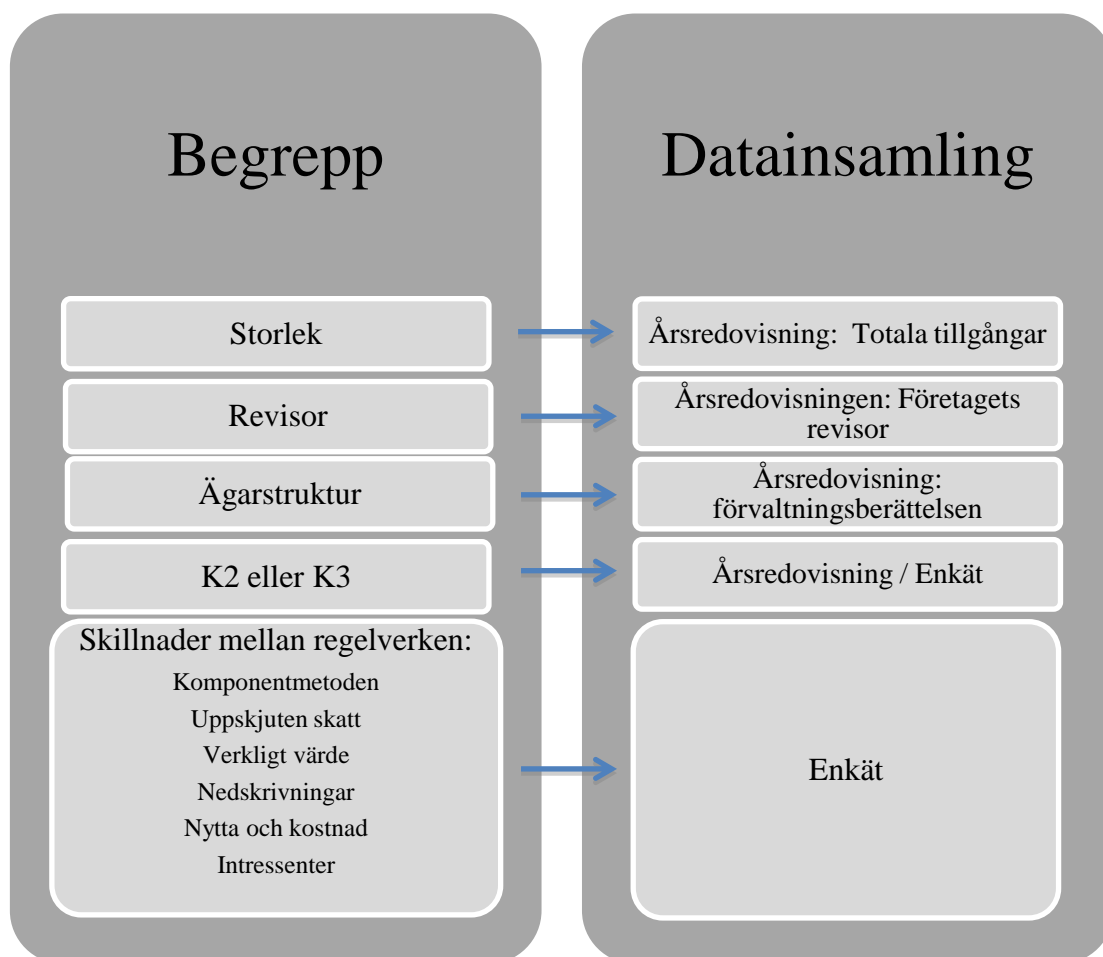
FIGUR 3.1. A PRIORI-MODELL

A priori-modellen visar teorierna som ligger till grund för studien samt de faktorer som enligt teorierna påverkar valet av regelverk. Institutionell teori förklarar variablerna storlek, intressenter,

skillnader i K2 och K3 samt nytta och kostnader. Agentteorin förklarar revisorernas påverkan och ägarstrukturen förklaras av båda teorierna. De faktorer som undersöks i denna studie är blåmarkerade rutor medan de faktorer som kan påverka men som inte undersöks i denna studie är gråmarkerade.

3.4. Undersökningsmodell

För att kunna granska de faktorer som tagits fram måste dessa göras mätbara på ett tydligt sätt för både forskaren och andra, vilket innebär att operationalisera faktorerna (Eliasson, 2013). I a priori-modellen togs de faktorer fram som används i studien och för att undersöka dessa ska data och information tas fram genom enkäter och årsredovisningar. Bilden nedan illustrerar hur data insamlas för att besvara studiens frågor.



FIGUR 3.2. UNDERSÖKNINGSMODELL

Företags storlek kan mätas på flera sätt, bland annat kan totala tillgångar och nettoomsättning användas (Palmer, 2008). Studien använder totala tillgångar som storleksmått och för att bearbeta de variationer som finns kan klassindelningar göras (Dahmström, 2011). Denna studie kommer dela in företagen i fem storleksklasser med anledningen att underlätta analysen då de ordinalvariabler som behandlas i enkäterna kommer besvaras på skala 1-5.

För att besvara om revisorn har påverkan på valet används årsredovisningarna för att ta fram vilken revisor företagen har. Även dessa kodas på en skala 1-5 där skala 1-4 representerar fyra stora revisionsbyråer och 5 representerar övriga revisionsbyråer. 1 = Ernst & Young, 2= KPMG, 3=PWC och 4=Grant Thornton. Deloitte tillhör normalt de fyra största revisionsbyråerna, men i studiens population är de endast anlitate av ett fåtal företag vilket gör att de får ingå i grupp 5.

Data om ägarstruktur hämtas från årsredovisningar. I studien kommer ägarstrukturen användas för att dela upp företagen i en grupp med koncernföretag och en grupp företag som inte ingår i koncern. Detta är dikotoma variabler, vilket innebär att frågan endast har två svarsalternativ. Dessa variabler kan kodas som 0/1-variabel enligt Dahmström (2011) vilket innebär att det ena variabelvärdet, i denna studie koncernföretag, antar värdet 1 och det andra, företag som inte ingår i koncern, antar värdet 0.

För att ta reda på om företagen i urvalet tillämpar K2 eller K3 kontaktas företagen via telefon samt att företagens årsredovisningar används. Enkäten har även en kontrollfråga för att säkerställa att endast företag som tillämpar något av regelverken besvarar enkäten. Företag som tillämpar K2 kodas med 0 och företag som tillämpar K3 kodas med 1.

Frågor för att besvara om skillnaderna i regelverken gällande av- och nedskrivningar, uppskjuten skatt och verkligt värde påverkat valet kan inte utläsas i årsredovisningen och besvaras med hjälp av enkäten. Även frågor rörande intressenters påverkan och redovisningsmetodernas kostnader och nytta besvaras genom enkäten. Frågorna utformas främst med svarsalternativ i skala 1-5. Det kommer även finnas en öppen fråga för övriga synpunkter gällande K2 och K3.

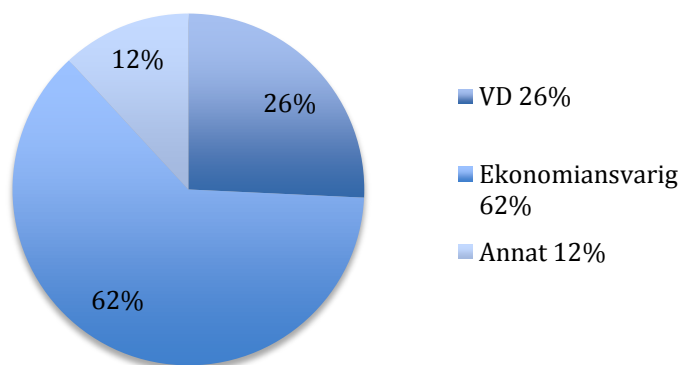
4. Empiri

I detta kapitel sammanställs data från enkätundersökningen i avsnitt 4.1 och årsredovisningarna i avsnitt 4.2. Svaren ligger till grund för undersökning och analys av faktorernas påverkan på valet mellan K2 och K3.

4.1. Enkätundersökning

Studiens urval består av 319 företag som kontaktats via telefon och mejl. Av detta urval har 57 företag besvarat enkäten (bilaga 1) vilket innebär att studien har en svarsfrekvens på 18 % (57/319). Nedan presenteras frågorna samt de inkomna svaren i diagram och tabeller. Frågorna delas upp och presenteras i följande grupper: allmänna frågor gällande redovisningsmetoderna, kostnaderna för redovisningsmetoderna och nyttan med metoderna. Resterande frågor presenteras enskilt. I vissa tabeller blir summeringen inte 100 % och avviker med en procentenhet vilket beror på avrundningar.

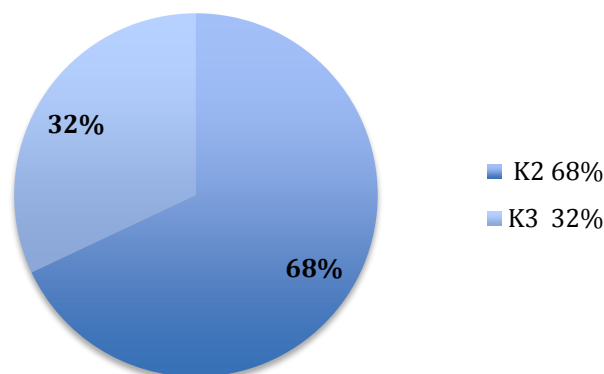
Frågan om vilken position respondenten hade på företaget ställdes för att säkerställa att rätt person besvarat enkäten då den var riktad till VD och ekonomiansvarig på företagen.



FIGUR 4.1. FÖRDELNING ÖVER RESPONDENTERNAS POSITION PÅ FÖRETAGET

Av de respondenter som besvarat enkäten är 26 % VD och 62 % är ekonomiansvariga. Resterande 9 % angav att de har en annan position på företaget, men av svaren att bedöma anses de ändå ha tillräcklig kompetens och insyn i företagets redovisning för att besvara enkäten. Uteblivna svar: 0

Då studien fokuserar på valet mellan K2 och K3 ställdes frågan om vilket regelverk de tillfrågade företagen valt att tillämpa för att se fördelningen mellan de två regelverken. Fördelningen mellan K2 och K3 i denna studie visas i tabell 4.2.



FIGUR 4.2. FÖRDELNING AV K2 OCH K3-FÖRETAG

Av 57 företag som besvarat enkäten går det att utläsa att 68 % av företagen tillämpar K2 och 32 % tillämpar K3. Tabellen visar att större andel företag väljer att tillämpa K2. Fördelning mellan de svarande kan förklaras med att studien fokuserar på mindre företag vilket K2 är anpassat för och att K3 endast är en valmöjlighet men inget krav. Uteblivna svar: 0

Respondenternas uppfattning om i vilken utsträckning skillnaderna i redovisningsmetoderna har haft betydelse efterfrågades också i enkäten. Svaren fördelades enligt följande tabell.

	Ingen betydelse	Liten betydelse	Neutral	Någon betydelse	Stor betydelse	Medelvärde
Avskrivningsmetod	25 %	11 %	20 %	27 %	18 %	3,018
Verkligt värde	51 %	5 %	16 %	18 %	11 %	2,316
Uppskjuten skatt	55 %	16 %	16 %	7 %	5 %	1,911
Nedskrivningar	54 %	13 %	18 %	14 %	2 %	1,982

TABELL 1. REDOVISNINGSMETODERNAS BETYDELSE

Fördelningen av svaren visar att majoriteten av respondenterna anser att tilläggsupplysningen av verkligt värde, uppskjuten skatt och nedskrivningar inte har haft någon betydelse för valet. Detta då 51 % av svarande anger att tilläggsupplysning av verkligt värde inte har haft någon betydelse. En stor andel av respondenterna (55 % och 54 %) anger att uppskjuten skatt respektive nedskrivningar inte heller har haft betydelse. Medelvärdet för uppskjuten skatt och nedskrivningar är lägre än medelvärdet för tilläggsupplysningen av verkligt värde. Detta kan förklaras av att övriga svarande i större utsträckning anser att verkligt värde har haft någon form av betydelse medan uppskjuten skatt och nedskrivningar i mindre utsträckning påverkat valet. På frågan gällande avskrivningsmetodernas betydelse för valet är svaren mer spridda. Medelvärdet är högre än för övriga redovisningsmetoder och kan bero på att svaren är spridda men även för att fler respondenter anger högre värden på avskrivningarnas påverkan av valet.

Uteblivna svar: 3

I frågan om hur mycket kostnaderna för att redovisa enligt komponentmetoden, uppskjuten skatt och tilläggsupplysning med verkligt värde har påverkat valet är svaren varierande.

	Ingen påverkan	Liten påverkan	Neutral	Någon påverkan	Stor påverkan	Medelvärde
Kostnad för komponentmetoden	33 %	18 %	9 %	24 %	16 %	2,727
Kostnad för tilläggsupplysning av verkligt värde	40 %	6 %	17 %	26 %	11 %	2,642
Kostnad för uppskjuten skatt	53 %	15 %	27 %	0 %	5 %	1,855

TABELL 2. KOSTNAD FÖR REDOVISNINGSMETODERNA

Svaren på frågan om kostnaderna för att tillämpa komponentmetoden är jämnt fördelade, men många respondenter har svarat att kostnaderna inte har någon påverkan på valet. För kostnader för tilläggsupplysning av verkligt värde går det att utläsa att svaren från respondenterna varierar. En stor del av respondenterna (40 %) har svarat att kostnaderna som tillkommer för att tillämpa tilläggsupplysning av verkligt värde inte har någon påverkan på valet, men då 37 % av respondenterna har svarat en fyra eller en femma visar det ändå att kostnaderna för att tillämpa metoden har en påverkan. Bland de olika redovisningsmetoderna visar tabellen att majoriteten av respondenterna har svarat att kostnaderna för att tillämpa uppskjuten skatt inte har någon påverkan på

valet. Skillnaden mellan uppskjuten skatt och resterande redovisningsmetoder är att endast en liten andel respondenter (5 %) har svarat att kostnaderna för uppskjuten skatt är en påverkande faktor vid valet. Då medelvärdet för uppskjuten skatt är betydligt lägre än de andra två visar även det att kostnaden för att redovisa uppskjuten skatt inte har haft någon större påverkan på valet av regelverk. Uteblivna svar: 8

I frågan om hur mycket nytta med att redovisa enligt komponentmetoden, uppskjuten skatt och tilläggsupplysning med verkligt värde har påverkat valet visar de inkomna svaren att nytta inte haft stor påverkan.

	Ingen påverkan	Liten påverkan	Neutral	Någon påverkan	Stor påverkan	Medelvärde
Nyttan med komponentmetoden	33 %	13 %	27 %	23 %	4 %	2,519
Nyttan med tilläggsupplysning av verkligt värde	41 %	20 %	21 %	16 %	2 %	2,179
Nyttan med uppskjuten skatt	46 %	18 %	21 %	13 %	2 %	2,054

TABELL 3. NYTTAN MED REDOVISNINGSMETODERNA

Fördelningen av svar och medelvärdet visar på att nytta med komponentmetoden i större utsträckning har haft påverkan på valet än vad nytta med tilläggsupplysning av verkligt värde och uppskjuten skatt har haft. Medelvärdena skiljer inte mycket åt mellan de tre men de lägre medelvärdena för nytta med verkligt värde och uppskjuten skatt visar att större andel svarande anger att dessa metoder har haft liten eller ingen påverkan på valet. Stor andel av respondenterna förhåller sig mer neutrala men lutar mot att nytta med komponentmetoden har haft någon påverkan. I enkätens öppna fråga framgår det att nytta med en redovisningsmetod kan vara svår att bedöma då nytta beror på situation. Detta kan förklara varför få respondenter svarar att nytta med metoderna har haft stor påverkan samt varför många valt att inte besvara frågan. Uteblivna svar: 7

Enligt tidigare forskning har företagets intressenter haft en påverkan på valet av redovisningsmetod. Tabellen visar en uppdelning på K2 och K3 där det går att utläsa skillnaderna mellan respondenternas svar beroende på vilket regelverk som tillämpas.

	Ingen påverkan	Liten påverkan	Neutral	Någon påverkan	Stor påverkan	Medelvärde
K2	54 %	21 %	21 %	0 %	5 %	
K3	47 %	12 %	18 %	12 %	12 %	
Alla företag	52 %	18 %	20 %	4 %	7 %	1,964

TABELL 4. INTRESSENTERNAS PÅVERKAN PÅ VAL AV REGELVERK

Resultatet från denna studie visar att en stor del av respondenterna anser att intressenter inte har någon påverkan på valet, vilket bidrar till att medelvärdet blir lågt (1,964). Endast en liten andel (5 %) av respondenterna som tillämpar K2 har svarat att intressenterna är en påverkande faktor, medan betydligt större andel (24 %) K3-företag anser att intressenter är en påverkande faktor. Att K3-företag i större utsträckning väljer att svara att intressenter har viss påverkan kan bero på att dessa företag har fler intressenter än företag som valt K2 vilket nämns i Lennartssons (2012) artikel.

Uteblivna svar: 1

Utöver de frågor som ställdes hade företagen möjlighet att lämna egna kommentarer om valet mellan regelverken. Utifrån detta kan det utläsas att företag valt att tillämpa K2 då de börjat med detta innan K3 blev tillämpligt samt att K2 är mest lik tidigare redovisningsprincip som tillämpats. Några respondenter anger även att de fortsatt tillämpa K2 eftersom de inte blivit informerade av revisorn om möjligheten att tillämpa K3. I andra fall har valet blivit K2 för att revisorn vill det även om respondenten förhåller sig kritisk till detta val. Andra respondenter anser att K3-regelverket är ett avancerat regelverk som inte tillför någon nytta och då K2-regelverket är anpassat för mindre företag har valet därför fallit på just K2.

4.2. Dokumentstudie

Nedan presenteras en dokumentstudie utifrån tre faktorer som går att finna i de 57 svarande företagens årsredovisningar. Faktorerna är storlek, revisor och ägarstruktur och presenteras i

tabeller för att visa fördelningen både för alla företag och hur fördelningen ser ut för K2 respektive K3-företag för att se om det finns några intressanta skillnader mellan dessa.

Storlek är en faktor som enligt tidigare forskning har betydelse för företags val av redovisningsmetod. För att studera detta används företagens totala tillgångar som storleksmått. Eftersom de totala tillgångarna kan variera fördelas dessa i 5 grupper med intervall på 25 miljoner kronor där grupp 5 har 100 miljoner eller mer i totala tillgångar.

	<25 miljoner	25-50 miljoner	50-75 miljoner	75-100 miljoner	>100 miljoner
K2	67 %	26 %	0 %	0 %	8 %
K3	39 %	44 %	0 %	0 %	17 %
Alla företag	58 %	32 %	0 %	0 %	11 %

TABELL 5. STORLEK

Tabellen visar att ingen av företagen har tillgångar mellan 50 miljoner kr och 100 miljoner kr. Detta kan förklaras av att det slumpmässiga urvalet inte innehöll några företag med tillgångar av denna storlek eller att företag av den storleken uteblev av någon anledning som anges i bortfallsanalysen. Majoriteten av respondenterna har tillgångar som faller under kategori 1 eller 2, det vill säga totala tillgångar upp till 50 miljoner kr. Detta innebär viss skevhet i svaren och representationen för populationen men hindrar inte från tolkning av resultaten. Det som går att utläsa är att 17 % av tillfrågade K3-företag och 8 % av K2-företagen har mer än 100 miljoner kr i tillgångar. Något som bör uppmärksammas är att större andel K2-företag (67 %) har mindre än 25 miljoner i tillgångar och större andel K3-företag (44 %) har tillgångar mellan 25 miljoner och 50 miljoner kr. Utifrån dessa siffror kan det tolkas som att företag med mer tillgångar i större utsträckning väljer att tillämpa K3.

Revisorns påverkan studeras genom att se vilka revisorer som anlitas av företagen. Tabellen visar även hur fördelningen ser ut bland de svarande företagen beroende på vilket regelverk som tillämpas.

	Ernst & Young	KPMG	PWC	Grant Thornton	Övrigt
K2	8 %	3 %	15 %	5 %	69 %
K3	28 %	17 %	22 %	6 %	28 %
Alla företag	14 %	7 %	18 %	5 %	56 %

TABELL 6. REVISOR

Majoriteten av alla svarande (56 %) har anlitat andra revisionsbyråer än något av de 4 stora revisionsbyråerna. Större andelen K3-företag anlitar någon av Ernst & Young, PWC, KPMG eller Grant Thornton och endast 28 % av K3-företagen anlitar andra revisionsbyråer. Endast liten andel K2-företag anlitar någon av de fyra stora revisionsbyråerna medan 69 % anlitar någon annan revisionsbyrå. I tabellen går det att utläsa att det finns visst samband mellan val av regelverk och vilken revisionsbyrå som anlitas.

Ägarstrukturens påverkan studeras genom att se om företag som tillhör en koncern har valt annorlunda från företag som inte ingår i någon koncern. Nedan presenteras både fördelningen mellan K2 och K3-företag som ingår i koncern eller inte samt hur fördelningen mellan koncern och icke koncernföretag ser ut hos alla företag.

	Icke koncern	Koncern
K2	38 %	62 %
K3	17 %	83 %
Alla företag	32 %	68 %

TABELL 7. ÄGARSTRUKTUR

Av de 57 respondenter som besvarade enkäten är 32 % icke koncernföretag och 68 % koncernföretag. Fördelningen av K2-företagen visar att 38 % inte ingår i koncern medan 62 % är en del av en koncern. K3-företagen visar samma trend då större andelen företag (83 %) ingår i en koncern medan 17 % inte ingår i en koncern. Det går endast att se en marginell skillnad mellan K2 och K3 men detta kan förklaras av att en större del av de svarande är K2-företag. I enkätens öppna

fråga anges att företag valt att tillämpa K3 eftersom moderbolaget tillämpar regelverket och för att det underlättar om alla företag i koncernen tillämpar samma regelverk. Detta skulle kunna förklara fördelningen ovan då stor andel K3-företag ingår i en koncern och ytterst liten andel av K3-företagen inte tillhör någon koncern.

5. Analys

I detta avsnitt presenteras och diskuteras en korrelationsanalys och en faktoranalys. Resultaten av analyserna ställs sedan mot tidigare forskning och diskuteras för att bilda en uppfattning om variabelernas påverkan på valet mellan K2 och K3. Avslutningsvis görs en bortfallsanalys för att förklara den låga svarsfrekvensen.

5.1. Korrelationsanalys

En bivariat analys genomförs för att hitta samband mellan studiens variabler. I analysen används Pearsons r vilket innebär att koefficienten ger ett värde mellan 0 och 1. Koefficienten 0 visar att det inte finns något samband alls medan 1 står för perfekt samband. Koefficienten kan vara positiv och negativ och ju närmare 1/-1 desto starkare samband finns mellan variablerna. Om ett samband är perfekt, det vill säga sambandet har värde 1, innebär det att den ena variabeln ökar i samma takt som den andra variabeln ökar. Det som skiljer ett positivt samband från ett negativt samband är att om det finns ett negativt samband kommer den ena variabeln minska i samma takt som den andra variabeln ökar (Bryman och Bell, 2011). I denna studie finns inga perfekta samband mellan två variabler vilket innebär att det finns en tredje variabel som påverkar sambandet mellan dessa två (Bryman och Bell, 2011). I analysen framkom 23 signifikanta samband (bilaga 3) på 1-procentsnivån med värde över 0,5. Flera av dessa saknar starkt samband, då de har värden mellan 0,5 och 0,6, och av den anledningen diskuteras endast de 10 starkaste sambanden som visas i tabell 8. Tabellen visar hur stark korrelation det finns mellan variablerna efter genomförd korrelationstest i SPSS.

I tabellen nedan återfinns följande frågor:

4. I K3 används komponentmetoden och i K2 används gemensam avskrivning. I vilken utsträckning anser Du att metoderna har haft betydelse för Ert val av regelverk?

5. I K3 finns ett krav på tilläggsupplysning om värdering av fastigheter till verkligt värde vilket inte tillåts i K2. I vilken utsträckning anser Du att denna tilläggsupplysning har haft betydelse för valet av redovisningsmetod?

6. I vilken utsträckning anser Du att redovisningen av uppskjuten skatt har haft betydelse för valet?

7. I vilken utsträckning anser Du att redovisning av nedskrivningar har haft betydelse för valet?

8. I vilken utsträckning anser Du att kostnaderna för att redovisa enligt komponentmetoden

påverkat valet?

9. I vilken utsträckning anser Du att kostnaderna för att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysning påverkat valet?

10. I vilken utsträckning anser Du att kostnaderna för att redovisa uppskjuten skatt har påverkat valet?

11. I vilken utsträckning anser Du att nyttan med att redovisa enligt komponentmetoden har påverkat valet?

12. I vilken utsträckning anser Du att nyttan med att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysning har påverkat valet?

13. I vilken utsträckning anser Du att nyttan med redovisning av uppskjuten skatt har påverkat valet?

Fråga	4.	5.	6.	8.	9.	10.	11.	12.
5.	0,619							
7.			0,614					
9.		0,590		0,735				
10.			0,611					
12.				0,606	0,626		0,668	
13.						0,784		0,654

TABELL 8. KORRELATION

Starkast korrelation som återfinns i tabellen ovan är mellan fråga 13 och 10 och ger ett positivt samband på 0,784, vilket innebär att ju större påverkan kostnaderna för uppskjuten skatt har på valet desto mer ökar påverkan av nyttan med att redovisa uppskjuten skatt. Förutom detta finns även ett starkt samband på 0,735 mellan fråga 8 och 9. Det innebär att om kostnaderna för att redovisa enligt komponentmetoden ökar i påverkan kommer även påverkan av kostnaderna för att redovisa verkligt värde att öka. Från tabellen går det även att utläsa att det finns en korrelation mellan fråga 11 och 12. Korrelationen innebär att respondenter som svarar att nyttan med att redovisa enligt komponentmetoden är en påverkande faktor vid valet av regelverk svarar att även nyttan med att redovisa verkligt värde har en påverkan på valet. De två ovan nämnda korrelationer visar på att komponentmetoden och verkligt värde har haft lika påverkan på företagen både kostnadsmissigt och genom nyttan.

Korrelationen som finns mellan fråga 12 och 13 visar att om respondenter som svarar att nyttan med att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysning är en påverkande faktor även svarar att valet påverkas av nyttan med att redovisa uppskjuten skatt. Sambandet mellan fråga 9 och 12 kan tolkas som att de respondenter, som har svarat att kostnaderna för att redovisa verkligt värde är en påverkande faktor vid valet, även anser att nyttan med att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysningen har påverkan. Korrelationen mellan fråga 4 och 5 visar att vid val av regelverk finns det ett samband mellan avskrivningsmetodernas betydelse och betydelsen av K3-regelverkets krav på tilläggsupplysning om verkligt värde.

Tabellen visar även på flera korrelationer som inte har lika starka samband. Korrelationen mellan fråga 6 och 7 ger ett positivt samband på 0,614. Detta kan tolkas som att respondenterna som svarar att redovisning av uppskjuten skatt har haft betydelse även till viss del svarar att redovisning av nedskrivningar har haft betydelse vid valet. En annan korrelation är mellan fråga 6 och 10 som visar redovisningen av uppskjuten skatts betydelse samt hur kostnaderna för att redovisa uppskjuten skatt har påverkat valet. Denna korrelation ger ett positivt samband på 0,611 och innebär att frågorna har liknande betydelse för respondenterna vid val av regelverk. Korrelation mellan fråga 8 och 12 visar att det finns ett samband mellan hur kostnaderna för att redovisa enligt komponentmetoden har påverkat valet och nyttan med att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysningen. Detta innebär att om påverkan för att redovisa enligt komponentmetoden ökar kan även nyttan med att redovisa verkligt värde öka i påverkan. Den sista korrelationen mellan fråga 9 och 5 ger ett samband på 0,590. Detta innebär att respondenterna som har svarat att kostnaderna för att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysningen är en påverkande faktor anser även till viss del att kravet på tilläggsupplysning om verkligt värde har haft betydelse vid val av redovisningsmetod.

5.2. Faktoranalys

Faktoranalysen används till skillnad från andra analysmetoder, som testar hypoteser eller urskiljer om en grupp variabler är signifikant annorlunda från andra variabler, för att minimera och summera data i mindre mängd. Summeringen sker genom att leta efter grupperingar mellan flera variablers korrelationer (Pallant, 2010). I denna studie används faktoranalysen för att finna samband mellan flera variabler och förklara de svaga sambanden i korrelationsanalysen. Dessa grupperas och analyseras för att eventuellt finna en bakomliggande faktor till de variabler som är gemensamma för företag och deras val av regelverk.

För att bedöma lämpligheten att utföra en faktoranalys måste styrkan i korrelationerna kontrolleras vilket kan göras med hjälp av Kaiser-Meyer-Olkin(KMO)-mättet. KMO-mättet används för att se om korrelation och insamlad data är tillräckligt användbar för att delas in i faktorer. Mättet kan ha ett värde mellan 0 och 1 och endast data som ligger mellan 0,6 och 1 är användbar för att delas in i faktorer (Pallant, 2010). Denna studies KMO-värden ligger på 0,737 (bilaga 4) vilket innebär att den kan användas i en faktoranalys.

Total variance explained är en tabell som visar bakomliggande faktorer och hur mycket variation som var och en av dessa förklarar (Pallant, 2010). Denna studie visar 13 bakomliggande faktorer (Bilaga 5) som tillsammans förklarar variation i studiens data. De faktorer som är intressanta att titta på är de som har ett eigenvalue över 1 (Pallant, 2010). Denna studie har tre faktorer med ett värde över 1 som tillsammans förklarar 66,3 % variation i studiens data och presenteras i roterad faktormatris i tabell 9. Faktor 1 förklarar 43,1% av variationen i insamlad data och visar att de fyra översta variablerna i kolumn 1 kan förklaras av samma bakomliggande faktor. Faktor 2 förklarar 14,3 % variation och fem variabler och faktor 3 förklarar 8,9 % variation och fyra variabler. De variabler som ingår i faktor 2 och 3 är de fem nedre variablerna i kolumn 2 respektive 4 nedre variablerna i faktor 3.

	Faktor		
	1	2	3
Kostnad för uppskjuten skatt	,780		
Nyttan med uppskjuten skatt	,670	,435	
Nyttan med komponentmetoden	,647		
Nyttan med verkligt värde	,559		,490
Verkligt värde		,843	,536
Avskrivningsmetoder	,303	,598	
Nedskrivningar	,371	,594	
Uppskjuten skatt	,557	,585	
Intressenter		,428	
Kostnad för verkligt värde	,377		,711
Regelverk			-,675
Kostnad för komponentmetod	,570		,610
Revisor			,402

TABELL 9. ROTERAD FAKTOR MATRIS

Påverkan av kostnad för uppskjuten skatt, nytta med uppskjuten skatt, nytta med komponentmetoden och nyttan med tilläggsupplysning av verkligt värde förklaras av faktor 1. Alla faktorerna är positiva och ingår i temat kostnad och nytta vilket kan tolkas som att företag som anser att kostnad för uppskjuten skatt har påverkat valet anser även nyttan med uppskjuten skatt, nyttan med komponentmetoden och nyttan med verkligt värde påverkat valet. Företag som inte anser att kostnaden för uppskjuten skatt påverkat valet anser inte heller att de andra tre faktorerna påverkar.

Den andra faktorn förklarar påverkan från redovisning av verkligt värde, avskrivningsmetoder, nedskrivningar, uppskjuten skatt och intressenter. Noterbart är att tilläggsupplysning av verkligt värde har starkast samband med den bakomliggande faktorn och att det sedan är ett avstånd mellan den faktorn och de tre nästkommande faktorerna. Avskrivningsmetod, nedskrivningar och uppskjuten skatt har värden strax under 0,6 och därefter är det ytterligare ett mellanrum till faktorn intressenter som har ett värde på 0,4 som är något svagt samband.

Faktor 3 förklarar sambandet mellan kostnad för verkligt värde, regelverk, kostnad för komponentmetoden och revisor. Starkast positiva samband med bakomliggande faktor har kostnad för verkligt värde. Även kostnad för komponentmetoden och revisor har positiva samband. Regelverk har däremot ett negativt samband vilket kan tolkas som att företag som har valt ett visst regelverk inte anser att kostnad för verkligt värde och kostnad för komponentmetoden haft påverkan på valet. Företag som har valt det andra regelverket anser att kostnad för verkligt värde och kostnad för komponentmetoden haft påverkan på valet. Faktor 3 visar även att beroende på vilken revisor som anlitas skiljer valet av regelverk åt.

5.3. Analys mot tidigare forskning och teori

Storlek

Enligt tidigare forskning har företagsstorlek varit en påverkande faktor vid val av regelverk. Studien har därför undersökt variabeln storlek och dess påverkan på valet bland mindre fastighetsföretag. Resultatet i denna studie visar på att majoriteten av respondenterna har tillgångar upp till 50 miljoner kronor. Majoriteten av K2-företag har tillgångar under 25 miljoner kronor och fler K3-företag har totala tillgångar som ligger mellan 25-50 miljoner kronor. Studien visar på att antalet företag som tillämpar K3 blir fler om tillgångarna ökar även om storleken inte kräver det. Detta

stämmer överens med tidigare forskning där Collin et al. (2009) menar på att kommunala bolag inte har svårt att tillämpa ett mer avancerat regelverk även om bolagens storlek inte kräver det.

När studien undersöker vilket regelverk de mindre fastighetsföretagen har valt att tillämpa har en stor del av företagen saknat redovisningskunskaper för att kunna besvara enkäten. Företagens redovisning hanteras i större utsträckning av redovisningsbyråer. Resultatet från studien kan bero på att studien har undersökt mindre företag där flera i urvalet endast har få anställda. Detta har bevisats i Eierle och Hallers (2009) studie som visade på att redovisningskunskaperna i mindre företag inte var lika omfattande som hos de större företagen när tyska företag skulle implementera IFRS för SMEs.

IFRS för SMEs utvecklades för att små och medelstora företag skulle kunna redovisa efter mer storleksanpassade standarder (Neag, Masca och Păscan, 2009). I Sverige är K2 det regelverk som är anpassad för onoterade mindre företag. Studien visar att större andel företag valt att tillämpa K2 men att K3 ändå tillämpas av vissa företag. K2 är mer regelbaserat och enligt Benston, Bromwich och Wagenhofer (2006) innebär det mer detaljerade regler vilket lämnar litet utrymme för alternativa redovisningsmetoder. Alexander och Jermakowicz (2006) diskuterar vilket av regelbaserade och principbaserade standarder som ger rättvisande bild. I de fall där företag valt att tillämpa K3 kan förklaring vara att K2 begränsar företagets redovisning och hindrar redovisningen från att ge en rättvisande bild.

Varför företagen väljer att tillämpa K2 kan förklaras av den institutionella teorin och antagandet att individer lever i en "ta-för-givet värld" (Carruthers, 1995). Antagandet innebär att individer agerar omedvetet och rutinmässigt och följer regler och normer som samhället kräver (Carruthers, 1995). Då det är obligatoriskt att tillämpa något av regelverken har valet en tvingande och normativ påverkan i enlighet med institutionell teori. Eftersom K2 är anpassad till mindre företag har valet i större omfattning fallit på K2 då företagen tar för givet att det är detta regelverk de ska tillämpa. Legitimiteten att överväga K3 som tillämpbart kan vara för svag för att ens tas i beaktande för dessa företag.

Revisor

I korrelationsanalysen finns ett signifikant men svagt negativt samband mellan regelverk och revisor. Agentteorin talade för att principal och agent kan ha skilda meningar gällande målsättningar

och att de två parterna därför väljer att agera efter eget intresse, vilket även kan innebära att agenten inte agerar efter vad som främst gynnar företagets framtid. Tidigare forskning har även funnit starkt samband mellan val av regelverk och revisionsbyrå (Eisenhardt, 1989; Jensen och Meckling, 1976; Lambert, 2001). Ett starkt negativt samband tyder på att företag som tillämpar K2 mer sannolikt anlitar en annan revisionsbyrå än någon av de fyra stora. I denna studie är sambandet endast -0,424 och är därför för svagt för att stödja antagandet att revisorer har påverkan på valet av regelverk. Faktoranalysen visar på en bakomliggande faktor till sambandet mellan regelverk och revisorer. I det empiriska avsnittet går det att urskilja att företag som valt K2 i större utsträckning anlitar en annan revisor än någon av de 4 stora. Majoriteten av alla respondenter anlitar en annan revisor. I den öppna frågan anger en av respondenterna att de valt att tillämpa ett regelverk på grund av att revisorn vill det även om respondenten i fråga håller sig kritisk till detta. Det indikerar ändå att revisorn har en viss påverkan även om det inte är generaliserbart för hela populationen.

Skillnader mellan K2 och K3

I korrelationsanalysen finns 46 signifikanta samband på 1 procents signifikansnivå varav 23 av dessa samband kan ses som något starkare då de har samband som överstiger Pearsons r värde 0,5. De 23 sambanden är alla positiva vilket tyder på att en variabels påverkan ökar i samma takt som en annan variabels påverkan.

Inga starka samband finns mellan vilket regelverk som tillämpas och vilken betydelse redovisningsmetoderna har haft på valet. Det som går att utläsa trots svagheten är att sambanden är negativa vilket tyder på att sannolikheten är högre att respondenter från företag som tillämpar K2 anser att redovisning av verkligt värde och kostnaden för att redovisa verkligt värde har haft påverkan på valet av regelverk. Det svaga sambandet mellan regelverk och redovisning av verkligt värde kan inte förklaras av en bakomliggande faktor. Däremot kan det svaga sambandet mellan regelverk och kostnad för att redovisa verkligt värde förklaras av en bakomliggande faktor enligt faktoranalysen.

Institutionell teori och normativ isomorfism kan förklara sambanden i redovisningsmetodernas påverkan samt metodernas samband med vilket regelverk som tillämpas. Den normativa isomorfismen kan förklara att tillfrågade respondenter är verksamma inom fastighetsbranschen och har lika erfarenheter och därmed liknande uppfattningar om ovan nämnda metoder. Institutionell teori utgår även från legitimitet och kan förklara varför samband om än något svaga finns mellan

metoderna och regelverk. Då företag har haft möjlighet att börja tillämpa K2 sedan 2008 kan företagen ha hunnit skapa en rutin i hur detta regelverk tillämpas som dessutom liknar tidigare regler. Detta bekräftar institutionell teori och Burns och Scapens (2000) forskning som talar för att företag undviker att genomgå förändringar och ändra rutiner i den mån det är möjligt.

Intressenter

Enligt tidigare forskning och teorier har företagets intressenter visats sig ha påverkan på valet av redovisningsmetod då redovisningen fungerar som kommunikation mellan företaget och dess intressenter (Benston, Bromwich och Wagenhofer, 2006). I korrelationsanalysen finns inga starka samband mellan intressenternas påverkan och de andra variablerna som studeras. Signifikanta men svaga samband finns mellan respondenternas uppfattning om intressenternas påverkan och verkligt värde, redovisning av uppskjuten skatt och nyttan med att redovisa uppskjuten skatt. Dessa samband är däremot för svaga för att dra slutsatser från. Faktoranalysen visar även på ett svagt samband med faktor 2 där även redovisningsmetoderna ingår. Vid ett samtal med ett företags konsult nämnde denna att intresset för mindre företags årsredovisningar är lågt och att endast intressenter som bolagsverket och skatteverket lägger vikt i hur företagen redovisar. Resultaten i denna studie kan därför förklaras av att onoterade mindre företag inte har särskilt många intressenter som kräver att företagets redovisning ska se ut på visst sätt.

Tidigare forskning visar på att intressenterna har haft påverkan genom att företag strävar efter att minska informationsgapet till intressenterna (Bartov och Bodnar, 1996). Informationsgap har även påverkat användningen av verkligt värde enligt Quagli och Avallone (2010). Korrelationsanalysen visade på svagt positivt samband mellan intressenters påverkan och redovisning av verkligt värde och faktoranalysen visar på en bakomliggande faktor till det svaga sambandet. Sambanden är inte tillräckligt starka för att stödja vad som sägs i tidigare forskning. Den empiriska studien och analysen stämmer inte heller överens med den institutionella teorin som talar för att intressenterna har en tvingande påverkan på valet av regelverk (Bowen, DuCharme och Shores, 1995; Brignall och Modell, 2000).

Nytta och kostnader

Korrelationsanalysen visar på att det finns flera starka samband mellan kostnad och nytta, där både nytta och kostnad är påverkande faktorer vid val av regelverk. Tidigare forskning där nytta och kostnader har studerats visar att mindre företag lättare överskattar nyttan och underskattar

kostnaderna för de olika metoderna än vad större företag gör (Eierle och Haller, 2009). Från respondenters kommentarer framgår det att medvetenhet finns om kostnader och nytta med att tillämpa olika redovisningsmetoder vilket kan indikera på att svenska mindre företag är försiktiga i bedömningen. Det går däremot inte att dra slutsats om de svenska företagen överskattar nytta och underskattar kostnader då studien endast visar att dessa är påverkande faktorer men inte hur de påverkat.

Andra studier av Blašková et al. (2013) och Collin et al. (2009) visar på att implementeringen av IFRS för SMEs leder till högre kostnader och att kostnad är en påverkande faktor för kommunala bolag. Detta då kommunala bolag använder samma redovisningsmetod sen tidigare för att undvika kostnader som tillkommer när företag ändrar redovisningsmetod. Respondenters synpunkter och kommentarer som samlats in visar att några företag har valt att fortsätta tillämpa K2 då regelverket tillämpades tidigare. Andra respondenter menar på att K3 är ett avancerat regelverk som endast medför kostnader men ingen nytta för företagen. Trots detta går det inte att dra slutsats kring att valet att tillämpa K2 är en kostnadsfråga då det inte framkommer på ett tydligt sätt. Det kan främst bero på som Burns och Scapens (2000) noterar i sin studie att nya rutiner, som liknar de gamla lättare kan implementeras i verksamheter än mer genomgripande förändringar, även om de senare skulle framstå som ett mer rationellt och kostnadseffektivt val.

Faktoranalysen visar att nytta och kostnader kan påverkas av två bakomliggande faktorer det vill säga faktor 1 och 3. Kostnader för komponentmetoden och tilläggsupplysning av verkligt värde påverkas av faktor 3. Faktor 1 påverkar kostnad och nytta med uppskjuten skatt samt nyttan med komponentmetod och verkligt värde.

Ägarstruktur

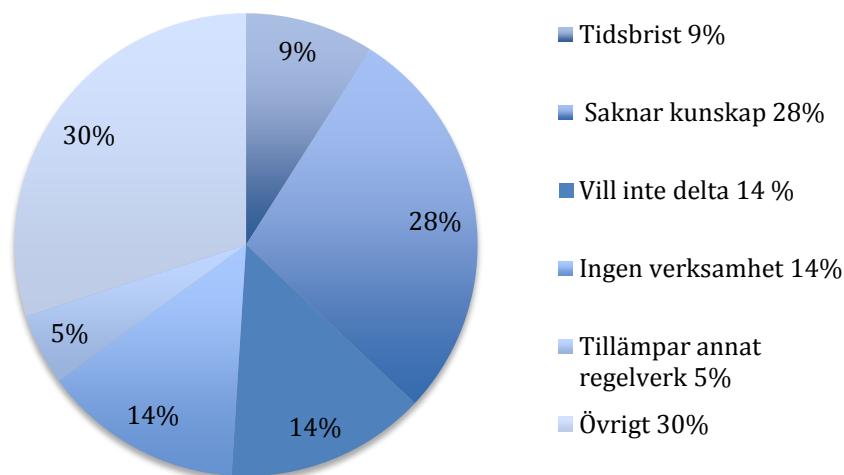
I korrelationsanalysen finns inga signifikanta samband mellan ägarstrukturen och övriga variabler. Faktoranalysen visade inte heller på någon bakomliggande faktor vilket kan bero på att korrelationsanalysen endast visar ytterst låga samband hos denna variabel. Den empiriska studien visar att största andelen av både K2 och K3-företag ingår i en koncern.

Studiens resultat stämmer inte överens med institutionell teori som utgår från att företagen fattar beslut som gör dem homogena med sin omgivning (DiMaggio och Powell, 1983). Studien söker samband mellan val av regelverk och om företagen tillhör en koncern eller inte. De resultat empirin

visar indikerar inte på något sådant samband vilket kan tolkas som att det inte finns några normativa, imiterande eller tvingande påverkande faktorer som avspeglas i företagens val att tillämpa K2 eller K3. Det enda som tyder på att institutionell teori kan appliceras är det fåtal företag som vid telefonsamtal och i enkätens öppna fråga angett att de tillämpar K2 eller K3 för att koncernen gör detta. Antalet respondenter som anger detta är dock för få för att bidra till någon slutsats i denna fråga. Detta innebär även att påverkan ur ett agentteoretiskt perspektiv kan uteslutas vid koncernens påverkan på valet av redovisningsmetod (Jensen och Meckling (1976).

5.4. Bortfallsanalys

Då bortfallet i denna studie är stort, 82 %, det vill säga 262 företag som inte besvarat enkäten, bör detta diskuteras mer ingående. Det finns flera faktorer som påverkat det stora bortfallet. Fördelningen visas i cirkeldiagrammet nedan.



FIGUR 5.1. FÖRDELNING ÖVER BORTFALL

Tid

Faktorn tid var en anledning till att 9 % av företagen blev bortfall. Medvetenhet bör finnas om att denna studie genomförs när de flesta företag har som mest att göra och de ekonomiansvariga i företagen arbetar med boksluten. En del av företagen har endast en anställd, det vill säga ägaren, som inte har tid att besvara någon enkät då prioritering måste ligga på företagets verksamhet eftersom detta kräver mycket tid av ägaren. En del företag som kontaktats har haft sjukskrivningar och personalbrist vilket innebär att både tid och kunskap saknas för att besvara enkäten.

Även tidsbegränsningen för studien påverkar bortfallet för enkätundersökningen. Hade mer tid funnits för studien hade fler företag kunnat kontaktas med telefonsamtal och fler mejl som påminnelse. Om studien genomförts i ett senare skede när även företag med brutet räkenskapsår gjort ett val skulle denna studie ge ett mer generaliserbart och tillförlitligt resultat och fler företag varit insatta i regelverken.

Kunskap

Kunskapen om regelverken är en anledning till bortfallet. 74 stycken (28 %) av de som kontaktats anger att de saknar kunskap om regelverken och företagets redovisning för att besvara enkäten. Vid kontakt med företagen anger 7 stycken respondenter att de vet vilket regelverk företaget tillämpar men att kunskaperna om dessa saknas för att besvara enkäten. 67 respondenter vet inte vilket regelverk som tillämpas och flertalet företag angav att de inte sköter redovisningen själva utan överlämnar den till konsulter eller revisorer liksom de överlåter beslutet om vilket regelverk som ska tillämpas i deras årsredovisning. En del respondenter anger att de haft diskussionen med sina revisorer om regelverken och andra har inte hört talats om regelverken tidigare. Att ekonomiansvariga inte har insikt i regelverken kan även bero på att regelverken ännu är nya och flertalet företag har ännu inte gjort detta val då de har brutet räkenskapsår.

Liksom Eierle och Haller (2009) fann i sin studie av tyska företag gav detta en indikation på att mindre företag sällan har de kunskaper om redovisning som krävs för att fatta beslut om redovisningsmetoder. Det skulle kunna förklaras av att studiens urval innefattar företag som är så pass små att det endast är ägaren som arbetar i företaget och väljer att outsourca redovisningen.

Vill inte delta

En annan anledning till studiens låga svarsfrekvens är att många av företagens VD samt anställda som kontaktades valde att inte delta i undersökningen. Denna grupp uppgår till 14 % av det totala bortfallet och kan bero på flera orsaker som nämns i denna bortfallsanalys.

Ingen verksamhet

14 % av företagen faller bort från undersökningen då de inte har någon verksamhet medan andra är inaktiva och är därför inte aktuella för denna studie. Andra företag tillhör inte fastighetsbranschen är

därför inte aktuella för denna studie. Den tredje gruppen i denna kategori avvecklar eller har redan avvecklat verksamheten på grund av pension och konkurs med mera.

Tillämpar annat regelverk

5 % av företagen blev bortfall då de tillämpar annat regelverk än K-regelverket. Orsaken kan vara att några av de företag som kontaktades har ett brutet räkenskapsår vilket innebär att några av dessa företag inte har gjort ett val ännu och fortsätter att redovisa enligt tidigare redovisningsprinciper. Ett av bortfallen var ett företag som inte uppfyller kriterierna för att redovisa enligt K-regelverket men som av någon anledning kom med i urvalet.

Övrigt

Övriga bortfall (30 %) beror på att företag inte anger varför de inte besvarar enkäten. Detta bortfall kan förklaras av något av ovanstående eller andra orsaker. Dessa bortfall kan även bero på att företagen inte besvarat mejl och telefonsamtal eller att telefonnummer och mejladresser inte går att finna.

6. Slutdiskussion

Syftet med denna studie är att studera vilket regelverk, K2 eller K3, mindre företag inom fastighetsbranschen väljer att tillämpa samt skapa en större förståelse för vilka faktorer som påverkat valet. I detta kapitel presenteras studiens slutsats följt av studiens bidrag och metodreflektion. Slutligen ges förslag på fortsatt forskning om K-regelverk och redovisning.

6.1. Hur har företagen valt mellan K2 och K3 och vilka faktorer har påverkat valet?

För att besvara forskningsfrågan om hur företagen har valt mellan K2 och K3 visar studien att övervägande del av mindre företag inom fastighetsbranschen väljer att tillämpa K2. Resultatet från denna studie får stöd av Burns och Scapens (2000) som menar att företag väljer att tillämpa en redovisningsmetod som lättare kan anpassas till rådande rutiner inom företagen. För att besvara vad som påverkat valet för de mindre företagen studeras faktorer som revisor, storlek, ägarstruktur, intressenter och skillnader i regelverken som avskrivningar, tilläggsupplysning av verkligt värde, uppskjuten skatt och nedskrivningar.

En slutsats som kan dras från analyserna är att de undersökta skillnaderna i redovisningsmetoderna har viss påverkan. Främst visar analyserna att tilläggsupplysning av verkligt värde har påverkat valet och då denna faktor visar positiva signifikanta samband med övriga redovisningsmetoder kan även slutsats dras om att dessa till viss del påverkat valet. Detta finner stöd i DiMaggio och Powells (1983) forskning då individer verksamma inom fastighetsbranschen delar uppfattning om redovisningsmetoder och hur dessa påverkat valet av regelverk.

Studien visar även att nytta och kostnader med undersökta redovisningsmetoder har påverkat företagens val. Hur de påverkat är dock oklart och inga slutsatser kan dras från detta. Då kostnad och nytta påverkat valet enligt respondenterna och majoriteten av företagen valt K2 kan detta tolkas som att svenska mindre företag är mer försiktiga och visar större medvetenhet om kostnader och nytta med redovisningsmetoderna i regelverken vilket därför inte finner stöd i den tyska studien (Eierle och Haller, 2009). Även Burns och Scapens (2000) forskning bekräftas i denna studie genom studiens analyser och respondenters uttalanden om att företag fortsätter att tillämpa tidigare regelverk eller regelverk som liknar de tidigare redovisningsprinciperna.

Studien visar att revisorn endast har liten påverkan då K2-företag i större utsträckning anlitar annan revisor än de fyra stora men att analyserna visar svaga samband både i korrelationsanalys och faktoranalys. Detta resultat stämmer inte överens med agentteorin och tidigare forskning som talar för att revisorn påverkar val av redovisningsmetoder (Eisenhardt, 1989; Jensen och Meckling, 1976; Lambert, 2001).

Det empiriska materialet visar att storlek inte har någon större påverkan på valet då 32 % av respondenterna tillämpar K3 trots att detta inte krävs enligt storlekskriterierna. Detta resultat finner stöd i Collins et al. (2009) studie som också visar att mindre företag har tendens att välja regelverk utformade för större företag. Enligt Eierle och Haller (2009) är det sammanhanget som avgör om storleken har påverkan vilket också kan bekräftas av denna studie då valet av regelverk inte påverkas av storlek på företaget. Det ända som påverkas av storleken är kunskapen om redovisning vilket framgår i bortfallsanalysen.

Studien visar även att intressenterna inte har påverkan på företagets val av redovisningsmetod. Resultatet kan bero på att mindre företag har få intressenter, som inte ställer krav på hur företagets redovisning ska se ut. Detta resultat finner inget stöd i tidigare forskning (Bartov och Bodnar, 1996) och inte heller inom institutionella teorin talar Brignall och Modell (2000) om att intressenterna är en tvingande påverkansfaktor vilket inte heller stämmer överens med studiens resultat.

Ägarstrukturen visar inte heller på någon påverkan på valet vare sig genom korrelationsanalys eller faktoranalys. Det enda som tyder på att ägarstrukturen påverkar valet är de fåtal respondenter som anger att de tillämpar ett regelverk eftersom övriga företag i koncernen gör detta. Detta stämmer inte överens med det agentteoretiska perspektivet (Jensen och Meckling, 1976) men lite stöd går att finna i institutionell teori (DiMaggio och Powell, 1983).

6.2. Studiens bidrag

Förhoppningen är att studien ska bidra med en indikation på vad som påverkar valet mellan K2 och K3 inom fastighetsbranschen. Studien visar att större antalet företag har valt att tillämpa K2 och att redovisningsmetoderna har en påverkan på valet hos denna typ av företag, men att storlek, revisor, intressenter och ägarstruktur inte har någon påverkan. Valet av regelverk är en aktuell fråga och då det finns begränsad forskning om hur svenska onoterade mindre företag väljer mellan K-regelverken är studien ett bidrag till den forskningen. Resultatet av denna studie i förhållande till

tidigare forskning och teorier kan bidra till att öka kunskapen om hur mindre företag väljer mellan olika redovisningsmetoder och regelverk. Denna studie visar att tidigare teorier och forskning kan relateras till hur svenska onoterade mindre företag väljer mellan k-regelverken. Viktigt att notera är att det även finns teorier som nämnts i denna studie som inte kan relateras till hur svenska mindre företag väljer mellan regelverken. På ett djupare plan är förhoppningen att bidra till forskning i företagsekonomi och delområdet redovisningsval som helhet.

Studiens bidrag kan ifrågasättas och då bortfallet är högt bör resultaten behandlas med försiktighet samt att medvetenheten bör finnas att resultaten fullt ut inte kan generaliseras på hela populationen i fastighetsbranschen. Denna studie hade troligtvis visat tydligare samband och resultat om svarsfrekvensen varit högre, men då kunskap, tid och andra faktorer inneburit att flera företag avstått från att delta i undersökningen har detta påverkat utfallet. Ett bidrag som återfinns i bortfallsanalysen är bristen på kunskap om K-regelverken hos onoterade mindre företag. I dessa fall visade det sig att företagen saknar kunskap om redovisning över lag och överlämnar detta till revisorer och konsulter vilket kan kopplas till agentteorin (Jensen och Meckling, 1976). Detta kan ses som motsägande till studien slutsats att revisorerna inte påverkat valet, men visar samtidigt en skillnad mellan företag som har kunskap att fatta beslutet själva och de företag som outsourcar redovisningen.

6.3. Metodreflektion

Valet att tillämpa kvantitativ metod med enkätundersökning och dokumentstudie har trots motgångar varit fördelaktigt vid insamling av data. Det positiva med enkätundersökningen är möjligheten att kontakta många företag och därmed undersöka en större population. Mindre positivt med denna metod är den låga svarsfrekvensen samt den tid som gick åt för att ringa företagen då många respondenter var svåra att komma i kontakt med. Detta hade kunna motverkats genom att undersöka företag som har mer än en anställd och därmed minska populationen och urvalet. Då tillämpning av K-regelverket blev obligatoriskt för räkenskapsår 2014 utgick studien från att alla företag gjort ett val vilket inte stämmer då många företag har brutet räkenskapsår och därmed ännu inte gjort ett val. Skulle denna studie utföras vid senare tillfälle skulle fler företag kunnat besvara enkäten och därmed öka svarsfrekvensen. Detta skulle kunna ge mer generaliserbara och tillförlitliga resultat.

A priori-modellen som sammanfattar teorierna har varit användbar för att klargöra vilka variabler som ska användas. Även undersökningsmodellen har varit till nytta för att veta hur och varifrån empirisk data ska samlas in. Studiens variabler är bara ett fåtal av alla variabler som skulle kunna studeras men vid valet har hänsyn tagits till tidigare forskning och teori. En variabel som kan ses som något misslyckad är nedskrivningar då studien endast har berört denna variabel med en fråga med övriga redovisningsmetoder har tre frågor vardera gällande metod som helhet, kostnad och nytta med metoden. Detta är något negativt och påverkar främst undersökningen om hur kostnaderna och nyttan har påverkat valet för de mindre företagen.

6.4. Förslag till framtida forskning

Då denna studie genomförs under det första året då K-regelverken är obligatoriska har många företag ännu inte gjort sitt val bland annat på grund av att företagen har ett brutet räkenskapsår. Vidare forskning kan vara att genomföra samma typ av studie för att se om resultatet skiljer sig åt när fler företag har gjort sitt val. Många företag väljer att outsourca redovisningen och överlämnar all redovisning till revisionsbyråer vilket gör att en stor del företagen inte känner till regelverken alls och andra saknar kunskap för att kunna besvara enkäten. Vidare forskning kan vara att studera hur mycket kunskap företagare har om K-regelverken. En annan forskningsfråga skulle kunna vara hur mycket revisorerna informerar sina kunder om K-regelverken och förändringar som berör företagets redovisning.

Eftersom studien söker efter övergripande förklaring till valet av regelverk visar studien att nytta och kostnader med redovisningsmetoder påverkar valet av regelverk men förklarar inte på vilket sätt. Ett förslag på vidare forskning kan vara att genomföra en djupare undersökning för att söka förståelse för hur detta påverkar. Tidigare forskning och denna studie kan användas som grund till en sådan studie. Även kvalitativ intervjustudie skulle kunna genomföras för att få djupare förståelse till varför onoterade mindre företag väljer att tillämpa K3 istället för K2.

7. Referenser

- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- Alexander, D., och Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), 132-164. doi:10.1111/j.1467-6281.2006.00195.x
- Baldarelli, M., Demartini, P., Mosnja-Skare, L., och Paoloni, P. (2012). Accounting harmonization for SME-s in Europe: some remarks on IFRS for SME-s and empirical evidences. *Ekonomiska Istrazivanja* 25(1)
- Ball, R., Kothari, S. P., och Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of accounting and economics*, 29(1), 1-51.
- Bartov, E., och Bodnar, G. M. (1996). Alternative accounting methods, information asymmetry and liquidity: Theory and evidence. *Accounting review*, 397-418.
- Benston, G. J., Bromwich, M., och Wagenhofer, A. (2006). Principles-versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 42(2), 165-188.
- BFNAR (2008:1). *Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2)*. Stockholm: Bokföringsnämnden.
- BFNAR (2012:1). *Årsredovisning och koncernredovisning (K3)*. Stockholm: Bokföringsnämnden.
- Blašková, V., Bohušová, H. och Nerudová, D. (2013). Approach to Implementation of IFRS for SMEs over the world. *East London-South Africa*, 33.
- Bokföringslagen. SFS 1999:1078. Stockholm: Justitiedepartementet.
- Bokföringsnämnden (2013) *K-projektet*. Hämtad 1 maj, 2015, från Bokföringsnämnden, <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx>
- Bowen, R. M., DuCharme, L., och Shores, D. (1995). Stakeholders' implicit claims and accounting method choice. *Journal of accounting and economics*, 20(3), 255-295
- Brignall, S. och Modell, S. (2000) An institutional perspective on performance measurement and management in the "new public sector". *Management Accounting Research*, 11 ,281-306 doi: 10.1006/mare.2000.0136
- Bryman, A. och Bell, E. (2011). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (1:2., [rev.] uppl.) Malmö: Liber.

- Bryman, A. och Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (2., [rev.] uppl.) Stockholm: Liber.
- Burell, K. och Kylén, J. (1995). *Sju steg vid utredning och projekt*. Stockholm: Kylén.
- Burrell, G. och Morgan, G. (2005). *Sociological paradigms and organisational analysis: elements of the sociology of corporate life*. Aldershot: Gower House.
- Burns, J., och Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Carpenter, V. och Feroz, E. (2001) Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 565-596
- Carruthers, B. (1995) Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organisation and society*, 20(4) 313-328
- Collin, S., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., och Hansson, K., (2009) Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting*. 20, 141-174. doi: 10.1016/j.cpa.2008.09.003
- Dahmström, K. (2011) *Från datainsamling till rapport- att göra en statistisk undersökning*. (5. uppl.) Lund: Studentlitteratur.
- DiMaggio, P. och Powell, W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organisational Fields. *American Sociological Review*, 48(2) 147-160
- Di Pietra, R., Evans, L., Chevy, J., Cisi, M., Eierle, B., Jarvis, R., och European Accounting Association's Financial Reporting Standards Committee. (2008). Comment on the IASB's Exposure Draft 'IFRS for Small and Medium-Sized Entities' 1. *Accounting in Europe*, 5(1), 27-47.
- Drefeldt, C. Pramhäll, C. (2012). *K3 – Beslutet är taget. Hur påverkas du?* Hämtad 26 januari 2015 från KPMG. <http://www.kpmg.com/se/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/nyhetsbrev/perspektiv/perspektiv-nr-3-2012/sidor/k3-beslutet-ar-taget-hur-paverkas-du.aspx>
- Drefeldt, C. och Törning, E. (2013). *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*. (2., [rev.] uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Eierle, B. och Haller, A. (2009) Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? – Empirical Evidence from Germany, *Accounting in Europe*, 6:2, 195-230

Eisenhardt, K. M. (1988). Agency-and institutional-theory explanations: The case of retail sales compensation. *Academy of Management journal*, 31(3), 488-511.

Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of management review*, 14(1), 57-74.

Eliasson, A. (2013). *Kvantitativ metod från början*. (3., uppdaterade uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Engström, S. (2009). Bokförningsnämnden och rättvisande bild - problem och motsägelse i »K2« trots förenklingsambitioner. *Balans*, år 2009, nr 8-9.

Eriksson, L.T. och Hultman, J. (2014). *Kritiskt tänkande: utan tvivel är man inte riktigt klok*. (2. uppl.) Stockholm: Liber.

Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*. (1. uppl.) Malmö: Liber.

EU. (1995). Accounting harmonisation: a new strategy vis-a-vis international harmonisation. COM (95) 508 final. Hämtad: 23 mars 2015 från EU. http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf

Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M., Marton, J., Di Pietra, R., Mora, A., ... och Wagenhofer, A. (2005). Problems and opportunities of an international financial reporting standard for small and medium-sized entities. The EAA FRSC's comment on the IASB's discussion paper. *Accounting in Europe*, 2(1), 23-45.

FAR akademi (2013). *Fars samlingsvolym. 2013, Redovisning*. ([35., uppdaterade utg.]). Stockholm: FAR akademi.

Fields, T., Lys, T., och Vincent, L. (2001) Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and economics*. 31, 255-307

Greenwood, R., och Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of management review*, 21(4), 1022-1054

Guggiola, G. (2010). IFRS adoption in the EU, accounting harmonization and markets efficiency: a review. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 9(12).

Hellman, N., Nordlund, B. och Pramhäll, C. (2011). Förbättrad redovisning med komponentansats: Nyttan överstiger kostnaderna. *Balans*, (12), pp. 49-53. Tillgänglig: FAR Online.

- Hopper, T. och Powell, A. (1985). Making sense of research in two the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions [1]. *Journal of management studies*. 22(5).
- Hulle, V. K. (1997). The true and fair view override in the European Accounting Directives. *European Accounting Review*. Vol. 6(4) pp.711-720.
- Jensen, M. C., och Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of financial economics*. Vol 3(4) pp. 305-360
- Kershaw, D. (2005). Evading Enron: Taking principles too seriously in accounting regulation. *The Modern Law Review*, 68(4), 594-625.
- Kirk, N. (2006). Perceptions of the True and Fair View Concept: An Empirical Investigation. *Abacus*. Vol. 42, No. 2, pp. 205-235.
- Lambert, R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of accounting and economics*, 32(1), 3-87.
- Lennartsson, R. (2012). Debatt: Nu är K3 här – vilken väg väljer du? *Balans*, 2012, nr 8-9.
- Lundqvist, P. (2011). Vad tyckte remissinstanserna om BFNs utkast till K3? *Perspektiv*, år 2011, nr 1.
- Meyer, J. och Rowan, B. (1977) Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. 83(2) 340-363
- Neag, R., Masca, E., och Pascan, I. (2009). Actual aspects regarding the IFRS for SME–Opinions, debates and future developments. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 32-42.
- Neu, D., Warsame, H., och Pedwell, K. (1998). Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 265-282.
- Nilsson, S. (2010). *Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt*. (4., [uppdaterade] uppl.) Lund: Studentlitteratur.
- Oliver, C. (1997) Sustainable Competitive Advantage: Combining Institutional and Resource-Based Views. *Strategic Management Journal* 18(9) 697-713
- Pallant, J. (2010). *SPSS survival manual: a step by step guide to data analysis using SPSS*. (4. ed.) Maidenhead: Open University Press/McGrawHill.

Palmer, P. D. (2008). Disclosure of the impacts of adopting Australian equivalents of International Financial Reporting Standards. *Accounting & Finance*, 48(5), 847-870.

Pramhäll, C. (2012). *Hur påverkas fastighetsbolagen av K3?* Hämtad 15 februari 2015 från KPMG, <http://www.kpmg.com/SE/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/publikationer-2012/Documents/Hur%20p%C3%A5verkas%20fastighetsbolagen%20av%20K3.pdf>

Quagli, A., och Avallone, F. (2010). Fair value or cost model? Drivers of choice for IAS 40 in the real estate industry. *European Accounting Review*, 19(3), 461-493.

Rindstig, I. (2011). Komponentavskrivning - ovälkommen och onödig regel. *Fastighetsverige*, (2), ss. 34-36.

Ryan, B., Scapens, R.W. och Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. (2. ed.) London: Thomson.

Saunders, M., Lewis, P., och Thornhill, A. (2012) *Research Methods for Business Students* (6 uppl.). Harlow: Pearson Education Limited

Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management accounting research*, 5(3), 301-321.

Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 61-72.

Sharma, N., och Patterson, P. G. (1999). The impact of communication effectiveness and service quality on relationship commitment in consumer, professional services. *Journal of Services Marketing*, 13(2), 151-170. doi:10.1108/08876049910266059

Silverman, S. G, Tuncali, K. och Zou, K. H, (2003). Correlation and simple linear regression. *Radiology*, 227, 617- 628.

Sohlberg, P. och Sohlberg, B. (2013). *Kunskapens former: vetenskapsteori och forskningsmetod*. (3., [kompletterade och utvidgade] uppl.) Stockholm: Liber.

Stralström, C. (u.å) *Valet mellan K2 och K3*. Hämtad 15 februari 2015 från PWC, <http://www.pwc.se/sv/redovisning/artiklar/valet-mellan-k2-och-k3.jhtml>

Törning, E. (u.å.) *Övergång till K2 och K3*. Hämtad 1 maj 2015 från Grant Thornton, <http://www.grantthornton.se/Tjanster/Radgivning/IFRS-och-kvalificerade-redovisningsfragor/K2-och-K3/>

Törning, E. (2013) *Principbaserat eller regelbaserat - vad är enklast för CFO?* Hämtad 15 februari 2015 från CFOworld, <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.533416>

Törning, E. (2014) *Så skiljer sig K2 och K3 vid redovisning av tillgångar*. Hämtad 15 februari 2015 från CFOworld, <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.581711/sa-skiljer-sig-k2-och-k3-vid-redovisning-av-tillgangar>

Walton, P. (1997). The true and fair view and the drafting of the Fourth Directive. *European Accounting Review*, 6(4), 721-730

Watts, R. L., och Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting review*, 112-134.

Wüstemann, J., och Wüstemann, S. (2010). Why Consistency of Accounting Standards Matters: Accounting contribution to the rules-versus-principles debate in financial reporting. *Abacus*, 46(1), 1-27.

Zucker, L. (1977) The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. *American Sociological Review*. 42(5) 726-743

Zucker, L. (1987) Institutional Theories of Organisation. *Annual Review of Sociology*. 13, 443-464

Årsredovisningslagen. SFS 1995:1554. Stockholm: Justitiedepartementet.

Bilaga 1- Enkätundersökning

Enkätundersökning om valet mellan K2 eller K3

Hej!

Vi är två studenter som skriver vår kandidatuppsats på Högskolan i Gävle. Från och med 2014 är det obligatoriskt för företag att tillämpa något av K-regelverken. Vi undersöker om mindre onoterade företag inom fastighetsbranschen har valt K2 eller K3 och vad som påverkat valet. Denna enkät riktar sig till VD eller ekonomiansvarig på Ert företag och vi skulle uppskatta om Ni tog er tid att besvara denna enkät.

Du som deltar i undersökningen är helt anonym i redovisningen av enkäten då svaren kommer sammanställas ihop med andra respondenters svar. Vi vill endast använda oss av företagets namn för att se vilka som har besvarat enkäten.

Tack på förhand!

Lina och Nancy

Har du några frågor eller synpunkter, vänligen maila:

Eep12lfn@student.hig.se

Eller ring:

0762466356

1. Vilket företag representerar Du?

Observera! Detta svar används endast för att kontrollera vilka företag som svarat. Alla svar är anonyma.

2. Vilken position har Du på företaget?

- VD
 Ekonomiansvarig
 Annat

3. Tillämpar företaget K2 eller K3?

- K2
 K3

4. I K3 används komponentmetoden och i K2 används gemensam avskrivning. I vilken utsträckning anser Du att metoderna har haft betydelse för Ert val av regelverk?

1 2 3 4 5

Ingen betydelse Stor betydelse

5. I K3 finns ett krav på tilläggsupplysning om värdering av fastigheter till verkligt värde vilket inte tillåts i K2. I vilken utsträckning anser Du att denna tilläggsupplysning har haft betydelse för valet av redovisningsmetod?

1 2 3 4 5

Ingen betydelse Stor betydelse

6. I vilken utsträckning anser Du att redovisningen av uppskjuten skatt har haft betydelse för valet?

1 2 3 4 5

Ingen betydelse Stor betydelse

7. I vilken utsträckning anser Du att redovisning av nedskrivningar har haft betydelse för valet?

1 2 3 4 5

Ingen betydelse Stor betydelse

8. I vilken utsträckning anser Du att kostnaderna för att redovisa enligt komponentmetoden påverkat valet?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

9. I vilken utsträckning anser Du att kostnaderna för att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysning påverkat valet?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

10. I vilken utsträckning anser Du att kostnaderna för att redovisa uppskjuten skatt har påverkat valet?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

11. I vilken utsträckning anser Du att nyttan med att redovisa enligt komponentmetoden har påverkat valet?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

12. I vilken utsträckning anser Du att nyttan med att redovisa verkligt värde i tilläggsupplysning har påverkat valet?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

13. I vilken utsträckning anser Du att nyttan med redovisning av uppskjuten skatt har påverkat valet?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

14. I vilken utsträckning anser Du att företagets intressenter påverkat valet av regelverk?

1 2 3 4 5

Ingen påverkan Stor påverkan

15. Övriga kommentarer och synpunkter gällande K2 och K3?

16. Önskar Du få ett färdigt exemplar av studien mailat till Er när den är klar?

- Ja
 Nej

Skicka

Skicka aldrig lösenord med Google Formulär

100 %: Du är klar.

Bilaga 2 – Företag som besvarat enkäten

AB Thapsus	Lundell Ekonomi o Skattekonsult Aktiebolag
Aktiebolaget Familjen Tell	Lundquistgruppen AB
Allerskog & Krantz	Mandel Fastigheter AB
AMO-gruppen AB	Mörrbäck Fastigheter Entreprenad AB
Bo och Bygg Service AB	Norrlands Trähus AB
Bosab	Nässjö kommuns Industribyggnads AB
Bygg GG i Norrköping Aktiebolag	Oxögat 5 Fastighets AB
Båstad Företagsby AB	Palmung Mellin Fastigheter
CA Fastighetservice AB	Piparen AB
Concent AB	Ravn Fastighets AB
DN Fastigheter	Romans Fastigheter
Edita Bobergs Förvaltnings Aktiebolag	RSD
EoB PLÅT I RÅÅ AB	Skellefteå Egendom
Etcon Fastighetsteknik AB	Sofieberg Invest AB
fastighets AB Kämpe	Spiltan Fonder AB
Fastighetsmani i Gävle AB	Storsjö Förvaltning AB
Fastighetsägarna Sverige Aktiebolag	Svanström Fastigheter AB
FW-Fastigheter	Trianon Resursen AB
Förvaltning i Skönvik AB	Tribona Service AB
Förvaltnings AB NISSES	UK Sport och rekreationsfastigheter AB
Gallac AB	Vässjebostäder AB
Gunnar Gunnarssons Fastighets AB	WENFAST Sweden AB
Görans fastigheter	Westergren Förvaltning
Handelsaktiebolaget Eric Ericson	Wilundia AB
Heden Fastighets AB	W.sundström fastigheter ab
Järngrinden AB	Ydewalls Förvaltnings AB
Karelia Invest AB	Ågruppen Fastigheter AB
Kungsträdgården Park & Evenemang AB	Önnestads Bygg Aktiebolag
Lorem AB	

Bilaga 3 – Korrelation

		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
3. Tillmäpas K2 eller K3	Pearson Correlation														
4. Avskrivningsmetod	Pearson Correlation	-,116													
5. Verkligt värde	Pearson Correlation	-,347**	,619**												
6. Uppskjuten skatt	Pearson Correlation	,114	,514**	,431**											
7. Nedskrivningar	Pearson Correlation	-,085	,474**	,581**	,614**										
8. Kostnad för komponentmetod	Pearson Correlation	-,334*	,545**	,436**	,263	,265									
9. Kostnad för verkligt värde	Pearson Correlation	-,365**	,459**	,590**	,196	,393**	,735**								
10. Kostnad för uppskjuten skatt	Pearson Correlation	-,021	,476**	,373**	,611**	,511**	,569**	,466**							
11. Nyttan med komponentmetoden	Pearson Correlation	-,171	,536**	,305*	,466**	,382**	,480**	,357*	,500**						
12. Nyttan med verkligt värde	Pearson Correlation	-,297*	,451**	,482**	,364**	,383**	,606**	,626**	,519**	,668**					
13. Nyttan med uppskjuten skatt	Pearson Correlation	-,131	,414**	,549**	,571**	,547**	,551**	,484**	,784**	,588**	,654**				
14. Intressenter	Pearson Correlation	,178	,263	,398**	,412**	,307*	,109	,331*	,220	,230	,296*	,359**			
15. Storlek	Pearson Correlation	,211	,135	,115	,117	-,052	-,123	-,255	-,207	-,065	-,153	-,003	,150		
16. Revisor	Pearson Correlation	-,424**	-,040	,119	-,058	,038	,228	,168	,109	,107	,146	,160	,017	-,113	
17. Ägarstruktur	Pearson Correlation	,218	,009	,017	,138	,149	,043	,015	,092	-,056	-,025	,164	,167	,290*	,021

Bilaga 4 – KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,737
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	318,913
	df	78
	Sig.	,000

Bilaga 5 – Total variance explained

Factor	Initial Eigenvalues		
	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5,604	43,105	43,105
2	1,859	14,300	57,405
3	1,161	8,931	66,336
4	,909	6,993	73,329
5	,786	6,043	79,372
6	,639	4,912	84,284
7	,582	4,476	88,761
8	,416	3,196	91,957
9	,327	2,518	94,475
10	,260	1,998	96,474
11	,212	1,631	98,104
12	,160	1,227	99,331
13	,087	,669	100,000