



HÖGSKOLAN
DALARNA

Examensarbete

Kandidatnivå

Revisorernas rekommendationer i valet mellan K2 och K3



The accountants' recommendations in the choice between K2 and K3.

Författare: Johan Nilsson

Handledare: Klas Sundberg

Examinator: Jörgen Elbe

Ämne/huvudområde: Företagsekonomi

Kurskod: FÖ2023

Poäng: 15hp

Examinationsdatum: 2018-11-05

Vid Högskolan Dalarna finns möjlighet att publicera examensarbetet i fulltext i DiVA. Publiceringen sker open access, vilket innebär att arbetet blir fritt tillgängligt att läsa och ladda ned på nätet. Därmed ökar spridningen och synligheten av examensarbetet.

Open access är på väg att bli norm för att sprida vetenskaplig information på nätet. Högskolan Dalarna rekommenderar såväl forskare som studenter att publicera sina arbeten open access.

Jag/vi medger publicering i fulltext (fritt tillgänglig på nätet, open access):

Ja

Nej

Högskolan Dalarna – SE-791 88 Falun – Tel 023-77 80 00

Förord

Jag vill börja med att rikta ett stort tack till alla som har hjälpt till med uppsatsen och lämnat värdefulla synpunkter.

Ett speciellt tack går till respondenterna som tog sig tid att ställa upp på en intervju för min uppsats.

Det empiriskt insamlade materialet har delats med två tidigare kursdeltagare. Trots att vi inte slutförde uppsatsen tillsammans vill jag rikta ett stort tack till er för hjälpen på vägen.

Jag vill även tacka min handledare Klas Sundberg samt seminariegrupper och opponenter för givande åsikter och kritik.

Högskolan Dalarna, November 2018

Johan Nilsson

Sammanfattning

Studien behandlar revisorers syn på K-regelverken och vilka motiv som ligger till grund för deras rekommendationer till mindre företag i valet mellan K2 och K3. Studiens syfte är att komplettera den tidigare kunskapen på området för att skapa förutsättningar för att företagen skall bli mer självständiga i valet av redovisningsregelverk. Studien strävar även efter att få en inblick i huruvida revisorernas oberoende går att ifrågasätta i den här typen av rådgivning. För att skapa mig en uppfattning har jag använt mig utav en kvalitativ metod i form utav semistrukturerade intervjuer med fyra stycken revisorer. Det empiriska materialet har sedan analyserats och slutsatser dragits att K3 kan ha fördelar på bolagets ekonomiska ställning, bland annat på grund av den handlingsfrihet som regelverket ger. K3 kan också vara fördelaktigt när företagets intressenter skall tillgodoses med information samt för att underlätta framtida expansioner. När revisorerna rekommenderar K2 tenderar regelverkets förenklingar vara ett viktigt motiv vilket kan ses som en intention för rådgivarna att hjälpa klienterna till att göra rationella kostnadsbesparingar i form av minskad administration i redovisningen.

Åtgärder för att upprätthålla revisorernas oberoende var bland annat interna kvalitetssäkringar, ”second opinions” från andra byråer, använda sunt förnuft, använda en teknik med att lägga fram rekommendationernas fördelar och nackdelar snarare än att fatta beslut åt klienten, utbildningar och seminarier i ämnet, rådfråga jurister, eftersträva en kultur med ”högt i tak” samt att dela upp revision och rådgivning i två grupper inom teamen.

Nyckelord: Företagsekonomi, årsredovisning, K2, K3, rådgivning, revisor.

Abstract

The study discusses accountants' view of the K frameworks and what motives that lies behind their recommendations to smaller businesses choosing between K2 and K3. The purpose of the study is to supplement the previous knowledge within the area to create opportunities for the businesses to become more independent when choosing accounting framework.

The study also aims to look at if the accountants' independence can be questioned for this type of consulting. I've used semi structured interviews, a qualitative method, with four accountants to define an opinion. The empirical material has then been analyzed and conclusions been made that K3 can propose advantages for the business economic status, among other things because of the trading freedom the framework provides. K3 can also be favorable when the business' stakeholders are informed as well as making future expansions easier. When the accountants recommends K2, the simplifications of the framework seems to be an important motive, which can be assumed to be a way for the accountants to help their clients making rational savings as a result of less administration within the accounting.

Measures to maintain the accountants' independence were, among other things, internal quality measures, second opinions from other agencies, using common sense, using a technique where the recommendations' pros and cons are proposed rather than making a decision on the behalf of the client, education and seminars within the subject, asking solicitors for advice, aiming for a culture where everyone feel free to express their opinions, as well as splitting auditing and consulting within the teams.

Keywords: Business economics, annual report, K2, K3, consulting, accountant

Förkortningar

BFL – Bokföringslagen

BFN– Bokföringsnämnden

K2 – Kategori 2

K3 – Kategori 3

ÅRL – Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemformulering	3
1.3 Syfte	5
1.4 Frågeställningar	5
1.5 Avgränsningar	5
1.6 Bidrag	6
2. Teoretisk referensram.....	9
2.1 K-regelverken	9
2.1.1 K2 - Ett regelbaserat regelverk.....	10
2.1.2 K3 – Ett principbaserat regelverk.....	12
Tabell 2.1 Sammanfattning K2 och K3.....	13
2.3 Revisorns oberoende	14
2.3.1 Analysmodellen.....	16
2.4 Agentteorin.....	18
3. Metod	20
3.1 Forskningsstrategi	20
3.2 Ansats	21
3.3 Intervjuförande	21
3.4 Urval.....	22
Tabell 3.4 Presentation av respondenter.....	24
3.5 Val av intervjufrågor	25
3.6 Metodkritik.....	25
3.7 Etik vid intervjuer.....	27
4. Empiri.....	29
4.1 Intervjuer	29
4.1.1 Presentation av respondenter	29
4.2 Intervju med (R1)	32
4.3 Intervju med (R2)	35
4.4 Intervju med (R3) och (R4).....	38
4.5 Intervju med (R5).....	40
4.6 Intervju med (R6).....	43
5. Analys.....	46
5.1 Revisorernas syn på regelverken	46

5.2 Motiv att rekommendera K3	47
5.2.1 Handlingsfrihet.....	47
5.2.2 Tillgodose intressenter.....	47
5.2.3 Underlätta expansioner.....	48
5.2.4 Positiv påverkan på företagets finansiella ställning	49
5.3 Motiv att rekommendera K2	50
5.3.1 Regelverkets förenklingar	50
5.4 Revisorns oberoende i rådgivningen	51
5.5 Revisorns åtgärder för att upprätthålla oberoendet.....	52
6. Diskussion	54
6.1 Samband och mönster i undersökningen.....	54
6.1.1 Främsta argumenten till K3	55
6.1.2 Främsta argumenten till K2	56
6.2 Revisorns oberoende vid rådgivning i K-regelverken.....	57
6.3 Revisorns åtgärder för att upprätthålla oberoende.....	58
6.3 Slutsats	59
6.4 Vidare forskning.....	61
Referenslista	62
Bilagor	72
Bilaga 1	72
Intervjumall, intervju med respondent 1-4	72
Bilaga 2	74
Intervjumall, intervju med respondent 5-6	74

1. Inledning

Kapitlet inleds med en bakgrund till studien. En introduktion till K-regelverken beskrivs vilket utmynnar i en problemdiskussion samt preciseras i två frågeställningar som studien ämnar besvara. Därefter tas studiens syfte, avgränsningar samt bidrag upp.

1.1 Bakgrund

Det finns olika sätt att beskriva nyttan med den ekonomiska information som årsredovisningar ger. Ett syfte som redovisningen har är att överbrygga den informationsasymmetri som kan förekomma bland företagets intressenter (Thomasson, 2000). Informationsasymmetrin bottnar i att företagets olika intressenter inte har samma tillgång till information om företaget. Från årsredovisningen hämtar potentiella ägare information om vilket pris som är lämpligt att betala för företagets aktier. Här bedömer också banker risken för att deras potentiella låntagare inte kan betala sina räntor och amorteringar Även leverantörers riskbedömningar för kreditförluster samt fackföreningar lönekrav gentemot företaget är exempel på hur årsredovisningar kan vara till nytta för företagets intressenter (Deegan & Unerman, 2011; Grönlund, Tagesson, & Öhman, 2013; Johansson et al., 2013; Pizzey, 1994).

Svensk redovisning har under de senaste decennierna genomgått förändringar (Falkman & Lundqvist, 2016). En sådan är bokföringsnämndens projekt gällande kategoriindelad normgivning för redovisningen vilken tar sin utgångspunkt i hur bokföringen för räkenskapsåret skall avslutas och sedermera kom att kallas "K-regelverken" som också implementerades från och med år 2014. K-regelverken är en produkt utav att de dåvarande regelverken ansågs som för komplicerade och svåra att överblicka, speciellt för de mindre

företagen. De dåvarande regelverken ställde även större krav på att företagen hade stor kunskap inom redovisning samt hade uppdaterade administrativa system (Broberg, 2008).

Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) är numera huvudregelverket för företag som skall upprätta sin årsredovisning. Många företag som klassificeras som mindre enligt årsredovisningslagens definitioner kan dock istället välja att tillämpa *Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2)*. Detta gäller även företag som frivilligt upprättar årsredovisning (BFN, 2016).

ÅRL's gränsvärden för vad som klassificeras som *mindre företag* är de företag som inte uppfyller mer än ett av följande kriterier; företaget har fler än 50 anställda, nettoomsättningen överstiger 80 miljoner kronor samt balansomslutningen uppgår till mer än 40 miljoner för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren (ÅRL 1 kap 3§). 97 procent av landets företag klassificeras med dessa gränsvärden som mindre företag och har alltså möjligheten till att välja det förenklade regelverket K2 (Broberg, 2009).

Mot bakgrund av detta, står alltså de mindre företagen inför ett vägskäl i valet av vilket redovisningsregelverk som skall följas. I facktidskriften *Balans* kunde vi tidigare läsa om när artikelförfattaren Caisa Drefeldt besökt flertalet företagare, som i sammanhanget, förvånande nog, inte var insatta i regelverken eller inte ens kände till dem trots att regelverken redan hade implementerats (Drefeldt, 2014). En anledning till detta kan vara att företag istället tar extern hjälp i beslutet med vilket regelverket som företaget skall välja. Detta understryks genom det faktum att rådgivning har blivit en allt större del av revisorernas arbete vilket är möjligt i form av deras förtroende och goda kunskap inom redovisning. Denna rådgivning behöver inte ha ett direkt samband med granskningsmomentet i revisionen utan kan vara helt fristående från revisionen i övrigt. Detta gör att valet mellan olika redovisningsregelverk är en möjlig fråga

för revisorer att konsultera inom. Revisorernas konsultation är dock inte helt oproblematisks ur ett oberoendeperspektiv (Carrington, 2014). Media lyfter inte sällan fram exempel på revisorer som inte varit oberoende mot sin klient där Enronskandalen kanske är den mest uppmärksammade i sammanhanget, vilken handlade om ett företag som manipulerat sin redovisning och revisorn som i sin tur inte genomförde den revisionen hen borde ha gjort (Flening, 2003). Nyligen kunde vi dessutom ta del av informationen att revisionsbyrån KPMG förbjuder rådgivning till deras största revisionsklienter och det förs för närvarande en debatt om det vore önskvärt med att bolagen istället delar upp revision och rådgivning i separata bolag för att komma åt beroendeproblematiken (Hammarström, 2018). I ett svenskt perspektiv har några begränsningar och regleringar för att hålla borta jävsituationer implementerats. En svart lista med tjänster som revisorer inte får erbjuda har tagits fram samt en begränsning på att den samlade rådgivningen inte får överstiga 70 procent av revisionsarvodet under en tre års period har implementerats (FAR, 2013).

1.2 Problemformulering

Valet av redovisningsregelverk kan, beroende på verksamhet få stor effekt på företagets resultat. Ett sådant exempel är redovisning av egenupparbetade immateriella tillgångar där sådana kostnader enligt K3, kan redovisas som en tillgång i balansräkningen medan det alltid är en kostnad i resultaträkningen K2. Ett annat exempel på hur resultatet skiljer sig beroende på valet av regelverk är i de fall företaget har egen tillverkning av varulager. Här får de indirekta kostnaderna i tillverkningen inte tas upp i lagervärdet i balansräkningen enligt K2 utan dessa kostnader förs direkt. (Lennartsson, 2013).

Regelverkens skillnader kan på ett övergripande plan förstås genom att K2 är grundat på regelbaserade standarder medan K3 är ett mer principbaserat regelverk där få uttryckliga regler finns utan det istället ges större utrymme för egna tolkningar och kräver mer individuella bedömningar. Enligt Grant Thornton (2017) är K2 lämpligt för mindre företag med enklare förhållanden medan det mer heltäckande regelverket K3 istället lämpar sig till företag med mer avancerade redovisningsfrågor. Lennartsson (2012) tar ändå upp problematiken kring att det förenklade regelverket K2 inte alltid är bäst för samtliga mindre företag som får välja regelverk. Effekterna av besluten, som till exempel konsekvenserna på det egna kapitalet för fastighetsbolag vid respektive regelverk, kan därför bli stor och nyttan med att förstå regelverkens skillnader innan beslutet tas borde därför vara prioriterat (Eriksson, 2012a; Eriksson, 2013).

Med härledning från bakgrunden samt referensramen ämnar studien att undersöka vilka faktorer som ligger till grund för revisorernas rekommendationer i valet mellan K2 och K3 i deras rådgivning till de mindre företagen. Det tål att understrykas att uppsatsen inte tar sin utgångspunkt i revisorernas syn på regelverket i deras roll som ”granskare” av redovisningen utan som rådgivare till upprättandet av redovisningen för företagen, vilket är en viktig distinktion i sammanhanget. Att revisorer både granskar och konsulterar samma företag kan vara problematiskt, inte minst när revisorn blir beroende av intäkterna från konsultationen och för att behålla dessa släpper igenom redovisad information som hen annars inte skulle ha gjort (Sawan et al., 2013). Att i möjligaste mån undvika beroendeställningar, likt Enronskandalen som tidigare beskrevs, borde därför i både yrkesgruppen *revisorer* samt i samhället i stort, vara en allmänt rådande uppfattning. Det är därför logiskt att studien även ämnar att undersöka vilka åtgärder som revisorerna använder för att säkerställa att oberoendet upprätthålls gentemot deras klienter.

1.3 Syfte

Med insikten om att kunskapen i redovisningsregelverken är tämligen begränsade hos företagen är studiens syfte att bringa klarhet i och förmedla vilka faktorer som ligger till grund för revisorernas rekommendationer till de mindre företagen i valet mellan redovisningsregelverken K2 och K3. I ett större perspektiv är studiens bakomliggande tanke att underlätta för företag att ta ställning till huruvida fördelarna med det mer komplicerade regelverket, K3, överväger den kostnad samt ökade arbetsbörda som följer av regelverket. Studien ämnar även rikta fokus mot revisorns oberoende i dess roll som rådgivare där syftet är att identifiera vilka åtgärder som används för att eliminera beroendeställningar.

1.4 Frågeställningar

Syftet med studien har utmynnat i följande två frågeställningar:

- Vilka faktorer ligger till grund för revisorernas rekommendationer till sina klienter i valet av respektive redovisningsregelverk?
- Vilka åtgärder använder revisorerna för att upprätthålla oberoendet mot sina klienter?

1.5 Avgränsningar

Sett till att studien behandlar ett omfattande område bedömdes avgränsningar nödvändiga för att möjliggöra en tydlighet och röd tråd i uppsatsen. En avgränsning är att någon uppmärksamhet inte riktas mot K1 respektive K4-regelverken eftersom dessa regelverk inte är relevant för studiens syfte eftersom K1 är avsedd för enskilda näringsidkare samt K4 för de

största bolagen som tillämpar IFRS och dessa företag har således inte möjligheten att välja mellan regelverken som denna studie behandlar.

Med anledning av regelverkens nationella karaktär har uppsatsen avgränsat sig till revisorer i Sverige. Studien har även avgränsat sig till revisorers perspektiv på regelverken i deras roll som rådgivare, intressant vore även att få en inblick i hur andra auktoriteter på området hade argumenterat vilket lämnas för vidare studier på området.

1.6 Bidrag

Med utgångspunkt i både personliga erfarenheter från mitt yrke inom redovisningsbranschen där jag mött företag som helt delegerar bort ansvaret för beslutet av K-regelverken till revisorn samt de iakttagelser som Drefeldt (2014) gjort av företagens förhållningssätt till regelverken, vilka tidigare redogjorts för, är det rimligt att anta att det föreligger en viss kunskapsbrist bland flertalet företag gällande K-regelverken. Därför är studiens bakomliggande tanke att bidra till att sprida kunskap om regelverken vilket i förlängningen, kan möjliggöra att företagen blir mer självständiga i valet mellan regelverk. Studiens nytta kan därför i ett bredare perspektiv ses genom att på sikt, kostnaderna för extern konsultation på området har förutsättningar att minskas. Att landa fel i valet av redovisningsregelverk kan få betydande konsekvenser för företagen, vilket studien senare behandlar, det gör att ett i sammanhanget, välgrundat beslut därför kan ses som angeläget för företagen att prioritera och rikta större fokus mot och detta arbete ämnar denna studie att stödja med insikter från experter på området. Liknande studier på valet av redovisningsregelverk har gjorts tidigare. Björklund & Fransson (2017) kom i deras studie fram till att företagets bransch och storlek låg till grund för valet av regelverk då det påverkade möjligheten till aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar, komponentavskrivning och möjligheten till mer information i

årsredovisningen vilket ansågs positivt för kortsiktig förbättring av resultatet och framtida tillväxt. Ahlberg, Andersson och Steiner (2014) kom i sin tur fram till att företagsstorleken, incitamentsprogram, svårighetsgrad samt ägarstrukturen hade påverkan på valet av regelverk. Trots tidigare undersökningar finns ändå förutsättningar för min studie att komplettera den befintliga kunskapen kring valet av regelverk sett till att flertalet studier är utförda i samband med att K-regelverken introducerades. Dan Brännström, generalsekreterare på FAR menar att det förmodligen tar några år innan företagen landar rätt i sitt val av regelverk (Brännström, 2014). Ett värde finns därför i min studie då jämförelse av faktorer som ansågs avgörande i samband med introduktionen av regelverken kan göras med den rådande diskursen i ämnet eftersom regelverken snart funnits i fem år och en rad lärdomar samt erfarenheter borde därför ha dragits sedan starten. Den kunskapsspridning som önskas uppnås med studien kan även vara av intresse för framtida förändringar i regelverken och för utvärderingar av de nuvarande regelverken.

På samma sätt som studier av valet av K-regelverk har åtskilliga studier av revisorns oberoende gjorts. Jetis & Pettersson (2014) kom fram till att det största hotet mot oberoendet för revisorer är det så kallade självgranskningshotet vilket uppkommer vid rådgivning. Lennevi och Ståhlberg (2013) diskuterar problematiken kring oberoendet när en revisionsbyrå blir beroende av en större kund och menar att någon enskild kund inte bör bidra med mer än 10-15 % av byråns totala omsättning för att inte äventyra oberoendet. Någon studie specifikt inriktat på vilka åtgärder som används för att upprätthålla oberoende har inte identifierats av uppsatsskrivaren. Inte heller någon geografisk avgränsning till Dalarna och regionen Falun-Borlänge har tidigare gjorts, vilket ger denna studie en annan vinkling och har därför också

förutsättningar att utöka befintliga forskningen på området. En studie avgränsat till Dalarna är intressant med utgångspunkt i det förbättrade företagsklimatet som skett i dalarna senaste tiden (Funke, 2017). Med anledning av Carrington (2014) resonemang att revisionen inte fyller någon funktion om revisorn inte är oberoende samt de skandaler som lyfts fram i media avseende revisorernas beroendeställningar till sina klienter har min undersökning ett värde eftersom den har förutsättningar att skapa förståelse i frågan utifrån revisorernas perspektiv och förutsättningar för vidare diskussioner huruvida åtgärderna för att upprätthålla oberoendet är tillräckliga finns.

2. Teoretisk referensram

I teoriavsnittet presenteras först en skildring och motiven till uppkomsten av K-regelverken.

Min avsikt är att sätta in läsaren i skillnaden mellan regel- och principbaserade regelverk samt upprättar- och användarperspektivet i valet av regelverk. Detta följs sedan av teori kring revisorns oberoende där revisorslagens analysmodell behandlas.

2.1 K-regelverken

År 2004 påbörjade BFN det så kallade K-projektet med syftet att skapa heltäckande allmänna råd och regler vilket i förlängningen skulle innebära en förenkling för hur svenska företag skall upprätta sin årsredovisning. Detta resulterade i kategorierna, ”K1-K4”, där företagens storlek utgör gränsvärden för vilket regelverk företagen skall följa, men där de definitionsmässigt mindre företagen kan välja mellan K2 och K3 (BFN, 2016). Noterbart är, att företag som en gång valt K3 endast får byta tillbaka till K2 en gång vilket gör att möjligheten att hoppa mellan regelverk inte finns (BFNAR 2012:4).

ÅRL 1:3 p. 4-7 redogör för vilka gränsvärden som definierar *större företag* vilka är företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Mindre företag är definitionsmässigt de företag *som inte är större företag* enligt ÅRL 1:3 p. 5.

Perspektiv på redovisningen

Regelverken K2 och K3 som denna studie behandlar, kan förstås genom ett synsätt där redovisningen antingen utgår från att underlätta för upprättaren eller för användaren utav redovisningen. K2-regelverket har konstruerats efter det första synsättet medan K3 har det senare syftet eftersom K3 hela tiden har användaren utav redovisningen i fokus. Möjligheten till förenklingar som ges i K2 utan att några väsentliga fel ska förekomma samtidigt som regelverket inte alltid ger ett lika bra beslutsunderlag som K3 för användarna av redovisningen gör att K2 mer kan ses ur upprättarens perspektiv (Eriksson, 2012c).

Två andra perspektiv på redovisningsregelverken som tangerar de förra perspektiven är huruvida de är regelbaserade eller principbaserade. K3 klassificeras i detta sammanhang som principbaserat vilket gör att det enligt Hartwig (2018, sid. 129) ges större utrymme för professionella bedömningar och tolkningar vilket i sin tur gör att högre krav ställs på kompetenta företagsledningar och ekonomiavdelningar. Förespråkarna av principbaserade regelverk menar att redovisningen blir mer användbar när ledningen har möjlighet att påverka den. Det regelbaserade K2 regelverket ger inte samma utrymme för professionella bedömningar utan där skall istället detaljerade regler följas (Hartwig, 2018).

2.1.1 K2 - Ett regelbaserat regelverk

K2 är grundat på diverse både tvingande och frivilliga förenklingsregler samt därtill hörande förbud vilket gör att K2 ofta benämns som ett regelbaserat regelverk, vilket i sammanhanget innebär att K2 innefattar mer detaljerade standards än vad K3 gör. K2 har även anpassats efter skattelagstiftningen vilket gör att övergången mellan redovisningen och deklARATIONEN underlättas (Drefeldt & Törning, 2014).

Då K2-regelverket inte lämnar utrymme för egna handlingar och bedömningar möjliggör detta att individer med begränsad kunskap och mindre erfarenhet på redovisningsområdet kan

upprätta årsredovisningar enligt regelverket. De förenklingsregler som K2 tar sin utgångspunkt i är bland annat olika schablonmetoder att redovisa efter. Även försiktighetsprincipen är en bärande princip i regelverket där exempelvis värdering av tillgångar till anskaffningsvärdet istället för marknadsvärdet ofta är utgångspunkten. En hel del förbud mot aktiveringar av kostnader i balansräkningen är även en del i försiktighetsprincipen. Det är till exempel inte tillåtet att aktivera kostnader för egenupparbetade immateriella tillgångar, inte heller får indirekta kostnader för lagertillverkning aktiveras utan dessa kostnadsförs i resultaträkningen när de uppkommer (Eriksson, 2012b).

Ett annat led i att förenklingsperspektivet i K2 är att komponentavskrivningar gällande byggnader inte är tillåtet utan delar av en enhet ses istället som en helhet och någon uppdelning på olika avskrivningstider är således inte möjligt. Även intäktsredovisningen skiljer K2 mot K3, intäkter i form av uppdrag på löpande räkning är ett sådant exempel. Inom K2 kan den så kallade alternativregeln utnyttjas vilken innebär att intäkterna kan redovisas i samband med att företaget fakturerar för nedlagda arbetet istället för huvudregeln som inte tar hänsyn till faktureringsstillfället utan där intäkterna istället tas löpande, i takt med utförda arbetet. Ytterligare förenklningar inom intäktsredovisning är kopplade till underlättandet i periodiseringsfrågor. Men även redovisning av kostnader kan utnyttja denna princip, vilket innebär att intäkter och kostnader understigande 5000 kr inte behöver periodiseras. Inte heller återkommande transaktioner och affärshändelser behöver periodiseras till det räkenskapsår som de ”egentligen” är hänförliga till (Eriksson, 2012b).

Sett till samtliga förenklningar, schablonmässiga regler och diverse förbud kan K2-regelverket ses ur ett upprättarperspektiv eftersom det ofta ställer högre krav på läsaren av årsredovisningen att tolka dess information och istället utgår från att underlätta för upprättaren av årsredovisningen (Wüstemann & Wüstemann 2010). En annan viktig beståndsdel i

underlättandet i upprättandet av årsredovisningen är att det ställs lägre krav på mängden information och upplysningar i noter som behöver finnas i årsredovisningar enligt K2 (BFNAR, 2012:1). Sammanfattningsvis gör detta att K2 är ett regelverk som är anpassat för mindre företag med enklare förhållanden, okomplicerad verksamhet och med få eller inga externa finansörer (KPMG, 2018).

2.1.2 K3 – Ett principbaserat regelverk

I kontrast till det förenklingsbaserade K2-regelverket med utgångspunkt i upprättaren av årsredovisningen utgår K3 istället från principer och att redovisningen skall bli korrekt och i möjligaste mån spegla verkligheten. Detta gör att K3 istället riktar fokus mot användaren, det vill säga, läsaren utav av årsredovisningen. Detta tar sig uttryck i att regelverket är mer avancerat och lämnar större utrymme för val av redovisningsprinciper vilket även gör regelverket mer flexibelt (Eriksson, 2012b).

I slutet av förgående avsnitt togs aspekten av att mindre information och upplysningar är nödvändiga i K2 i förhållande till K3. Ett sådant exempel är att tydligare krav på noter ställs i K3 (Drefeldt & Törning, 2013). Enligt ÅRL 5:3 skall det lämnas upplysningar om varje post som tas upp som anläggningstillgång. En annan typ av not som skall lämnas är att företaget enligt ÅRL 5:21 skall lämna upplysning om ersättningen som lämnats till företagets revisorer i samtliga av dess tjänster till företaget. I tidigare avsnitt diskuterades även skillnaden i redovisning av anläggningstillgångar. Inom K3 finns möjligheten att redovisa och skriva upp värdet på byggnader till marknadsvärdet, det skall dock också framgå i not om hur uppskrivningsbeloppet behandlas skattemässigt (ÅRL 4:6).

Bortsett från några av de viktiga skiljelinjer mellan regelverken som redogjordes för i förgående avsnitt finns det fortfarande mängder av skillnader mellan regelverken. Samtliga går naturligtvis inte att redogöra för i den här typen av studie då omfånget av studien skulle blivit för omfattande. Viktigt i sammanhanget är dock, förståelsen för att K3 är ett mer ”teoretiskt korrekt” regelverk. Detta kan förstås genom att det principbaserade regelverket K3, till exempel, ger möjlighet att bestämma nyttjandeperioden mer exakt för tillgångar istället för att utgå från schabloner som är fallet i K2 (Wüstemann & Wüstemann 2010). Eftersom K3 strävar efter att ge så korrekt bild som möjligt av företaget är det även mer resurskrävande men även mer användbar vid beslutsfattande vilket gör att K3 kan ses ur ett användarperspektiv. En nackdel med regelverket att tillförlitligheten i redovisningen kan skadas eftersom det är ledningen själv som gör bedömningarna som är tillåtna inom regelverket. Att dessa bedömningar alltid är helt objektiva kan, enligt Watts & Zimmerman (1990) inte garanteras och understryks av agentteorin i kommande avsnitt. Naturligt sett till regelverkets komplexitet, är också att de administrativa insatserna är större inom K3 och följaktligen också kostnaderna utav dem (EY, 2013).

Tabell 2.1 Sammanfattning K2 och K3

	<u>K2</u>	<u>K3</u>
Komplexitet	Låg	Hög
Redovisningsbas	Regelbaserat	Principbaserat
Fokus	Upprättare	Användare
Målgrupp	Små företag	Större företag
Mängd information	Låg	Hög
Redovisningskostnad	Låg	Hög
Kunskapskrav	Lågt	Hög
Kvalitet utifrån	Tvingande/standardiserade regler	Situationsanpassat

Källa: Egen bearbetad tabell av sammanfattning av K2 och K3

2.3 Revisorns oberoende

Eftersom företagsledningarna sällan har tillräcklig kunskap inom områden som redovisning, skatt och juridik behövs ofta någon form av extern rådgivning (Svanström, 2008; Bennet & Robson, 1999). En viktig aktör i dessa frågor är revisorer som med sin kompetens inom redovisning kan konsultera företagen på området (Esslinger, 1997). Revisorer har ofta en fördel i och med att de samtidigt reviderar företaget som de ger rådgivning till vilket ger dem en unik insyn i företaget (Svanström, 2008). Eierle & Haller (2009) menar att det är de mindre företagen som i störst utsträckning efterfrågar rådgivningen och enligt Esslinger (1997) är rådgivningen av särskild betydelse när nya regelverk införs.

De Ruyter & Wetzels (1999) ser ett samband i mängden rådgivning företaget erhåller och tiden revisorn har reviderat företaget. Svanström (2008) betonar även tiden i förhållandet mellan revisorn och företagen där han menar att rådgivningen blir bättre och effektivare ju längre tid revisionen pågått eftersom revisorns kännedom om företaget på så sätt ökar.

De fördelar som revisorer besitter i form av stor insyn i företaget kan dock problematiseras. Svanström (2008) lyfter fram det faktum att revisorns oberoende riskeras att hotas när rådgivning ges i samband med revisionen vilket inte minst media uppmärksammar som ”skandaler” när beroendeställning mellan revisor och klient upptäckts (Wallerstedt, 2009). Problematiken av att revisorer även konsulterar företag i redovisningsfrågor understryks av Firth (2002) som menar att rådgivande tjänster ökar den ekonomiska förbindelsen mellan revisor och klient vilket kan skada oberoendet. Firth (2002) menar även att revisorer tenderar att i mindre utsträckning kritisera företagets redovisning i de fall revisorn även utfört rådgivning till företaget. Revisorns oberoende, skall förstås i ljuset av det är helt avgörande för att revisionens tillförlitlighet samt kvalitet inte skall ha förutsättningar att ifrågasättas (Svanström, 2008).

Carrington (2014) tar också upp problematiken kring att både granska och ge konsultation. Han menar att revisorns oberoende kan skadas av detta eftersom revisorn kan bli beroende av intäkterna från konsultationen och därav acceptera eventuella fel i klientens årsredovisning som revisorn annars inte hade gjort. Vissa forskare menar till och med att marknadens tryck har åsidosatt revisorernas professionella värderingar till förmån för de kommersiella intressenterna (Hermansson, Hjalmarsson & Collin 2015). Sammantaget kan problematiken förstås i ljuset av att revisorernas förtroende, till stor del bygger på att de är just oberoende. Carrington (2014) går så långt att han menar att revisionen inte är till någon nytta om revisorn inte har en oberoende ställning eftersom intressenterna då riskerar att få ett opålitligt beslutsunderlag.

Carrington (2014) berör även oberoendeproblematiken ur ett juridiskt perspektiv där delar ur revisionslagen (1999:1079) behandlas. Där finns jävsreglerna som handlar om att revisorn inte får vara ”verksam inom samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen”. Vad som dock inte får bortses från är den statliga utredning (SOU 2008:79) som sedermera föreslog att revisorerna får göra undantag från detta under förutsättning att det är små företag rådgivningen riktas till. Logiken i detta finns i avskaffandet av revisionsplikten för små företag. Utredningen och sedermera revisionslagen tar istället sin utgångspunkt i att revisorns oberoende ska prövas genom den s.k. analysmodellen som tar upp fem situationer där revisorn skall avböja sin medverkan i uppdrag.

2.3.1 Analysmodellen

Enligt Carrington (2014) är det revisorn själv som skall pröva sitt oberoende vilket skall göras i varje uppdrag genom att ”testa” oberoendet mot den så kallade analysmodellen och bevisbördan ligger sedan på revisorn att styrka att hon eller han har varit oberoende. Analysmodellen är uppdelad i tre olika steg där steg ett handlar om att revisorn skall identifiera eventuella typsituationer där hot mot oberoende föreligger. Dessa fem situationer beskrivs enligt nedan.

Revisorn skall ej medverka i uppdrag där han eller hon, eller någon annan i teamet, som han eller hon arbetar inom, identifierar följande hot:

Egenintressehot vilket förekommer när revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet vilket till exempel uppkommer om revisorn äger aktier i det reviderade bolaget (FAR, 2003).

Självgranskningshot som innebär att revisorn granskar något som den själv har påverkat och haft inflytande över. Detta skulle varit fallet till exempel om revisorn helt och hållet upprättade företagets redovisning. (Carrington, 2014)

Partställningshot vilken tar sin utgångspunkt i att revisorn har tagit ställning för eller emot uppdragsgivarens ståndpunkt i rättslig eller ekonomisk angelägenhet, till exempel vid en skatteprocess (Carrington, 2014).

Vänskapshot innebär att revisorn har någon form av personlig relation till klienten eller till någon person i dennes ledning (FAR, 2003).

Skrämselhot uppkommer då hot och utpressning som har till syfte att påverka revisorns uttalande om redovisningen förekommer (FAR, 2003).

Utöver dessa fem typsituationer finns det även en generalklausul som grundas på god revisorssed vilken innebär att alla situationer där revisorns oberoende kan ifrågasättas medför att revisorn skall avsäga sig uppdraget (Carrington, 2014).

Nästa steg i analysmodellen handlar om att revisorn skall eliminera de hot som eventuellt, har identifierats, genom åtgärder från revisorn. Vilka motåtgärder som behövs för att inte oberoendet skall ifrågasättas beror på det hot som föreligger i den specifika situationen (FAR, 2003). Motåtgärderna kan delas in i tre olika typer:

Informativa åtgärder vilket innebär att revisorn informerar om vad han eller hon gjort och de ställningstaganden som tagits vilket till exempel kan göras i revisionsberättelsen (FAR, 2003).

Byråinterna åtgärder där förtroenderisken neutraliseras genom att till exempel tydliga delningar inom företagets avdelningar införs eller att interna kvalitetssäkringar genomförs (FAR, 2003).

Externa åtgärder vilket till exempel kan skapas genom att en extern yrkesrevisor utanför revisorns nätverk framför sitt ställningstagande i frågan (FAR, 2003).

Sista steget i analysmodellen innebär att revisorn inför varje nytt uppdrag skall dokumentera vilka överväganden som han eller hon har gjort i samband med identifieringen av eventuella hot och vilka motåtgärder som därför vidtagits (FAR, 2003)

2.4 Agentteorin

Agentteorin hjälper oss att bättre förstå förhållandet mellan företag och dess intressenter samt vikten av en oberoende revisor. Teorin tar sin utgångspunkt i att det inom företag finns två parter: principalen (uppdragsgivaren) och agenten (uppdragstagaren) och att det mellan dessa råder informationsasymmetri eftersom agenten har ett informationsövertag. Principalen kan representeras av intressenter, såsom aktieägare och agenten av företagsledningar där principalen har delegerat ansvaret för de finansiella rapporterna till agenten. Det finns enligt teorin ingen anledning att tro att agenten alltid agerar för att öka principalens nytta och vice versa eftersom båda parter är rationella och med målet att maximera sin egen nytta, vilket kan leda till en konfliktartad relation (Eisenhardt, 1989).

På samma sätt menar Bodie, Merton och Cleeton (2009) att problemet mellan principaler och agenter bottnar i att principalen inte hade agerat på samma sätt som agenten om den hade haft samma tillgång till kunskap och information som agenten eftersom en intressekonflikt finns mellan parterna. Ett exempel på situation när den här typen av fenomen uppstår är då företagsledningar utifrån redovisningen väljer att maximera sina bonusar vilket är till nackdel för aktieägarna eftersom det begränsar deras kommande utdelningsutrymme (Godfrey, Hodgson, Tarca, Hamilton, & Holmes, 2006). Detta får även till följd att parterna har olika intressen på hur redovisningen bör utformas för att maximera deras egen nytta (Artsberg, 2005). Teorin beskriver hur det genom ökad övervakning är möjligt att lösa ”agentproblemen”. Här förklarar agentteorin revisorns roll som en oberoende granskare i detta förhållande, vars syfte är att minska informationsasymmetrin som finns mellan företaget och intressenterna. Principalen tar alltså hjälp av revisorn för att kontrollera att agenten agerar utifrån principalens målbild. Ur företagets perspektiv ses detta fenomen som ett problem eftersom det leder till ökade kostnader för företaget men revisorn kommer fortsätta att anlitas

så länge den ekonomiska nyttan i granskningen överstiger kostnaden (Artsberg, 2005).

Hamberg (2004) menar att agentkostnaderna i samband med den asymmetriska informationen mellan parterna stiger ju mindre information som principalen har tillgång till eftersom det gör att principalen måste utföra ökade kontroller.

Teorin är applicerbar i min studie eftersom vi sedan tidigare avsnitt har med oss att det inom K3 finns större möjligheter för företaget att göra egna tolkningar och val i redovisningen vilket skiljer regelverket från K2 där mer tydliga regler finns uppsatta. Detta för med sig att olika intressenter till företag som valt K3, det vill säga principal och agent, kan ha olika intressen i hur redovisningen bör utformas för att maximera deras egen nytta. Revisorns roll som oberoende blir i detta sammanhang, enkel att förstå, eftersom revisionen inte fyller någon funktion om revisorn enbart skulle agera efter någon av parternas bästa. Vi har även med oss att K3 ger större utrymme till att lämna mer redovisningsinformation vilket enligt teorin kan minska gapet av information mellan agent och principal och således agentkostnaderna.

3. Metod

I nedanstående avsnitt redogörs för det metodologiska tillvägagångssättet vid utformningen av undersökningen. Kapitlet avslutas sedan med källkritik och etiska aspekter.

3.1 Forskningsstrategi

Vid genomförande av studiers insamling av data finns det två olika tillvägagångssätt, kvantitativ och kvalitativ metod där det senare bedömdes mest relevant i min studie. Bryman & Bell (2013) menar att en kvalitativ metod är att föredra när fokus i studier syftar till att skapa förståelse för deltagarnas uppfattningar. Detta understryks av Dalen (2008) som dessutom menar att kvalitativa undersökningar ger förutsättningar att få insikt i specifika problem, fenomen och situationer. Tillämpning av kvalitativa metoder inom företagsekonomi anses även ha hög relevans i situationer där djupare insikter är eftersträvansvärda (Björklund & Paulsson, 2012; Bryman & Bell, 2013). En kvalitativ metod med tillhörande intervju var därmed ändamålsenligt i min studie då dess avsikt är att beskriva, förklara och tolka bakomliggande motiv för redovisningsval (Ahrne & Svensson, 2011).

Repstad (2007) menar att kvalitativa metoder är användbara när forskare ämnar undersöka varför något sker, snarare än hur ofta det sker. I kvalitativa intervjuer är temat och en del information förutbestämt och kan användas som mall under intervjuerna. Detta kan hjälpa forskaren att inte missa de områden som var tänkt att täckas in (Repstad, 2007). Med härledning från detta har intervjuerna genomförts utifrån semistrukturerad karaktär. Detta ger även intervjupersonen friheten att själv utforma sina egna svar samtidigt som intervjun blir mer flexibel och mindre bunden till ett visst antal frågor. Även det faktum att förutsättningar till att styra intervjun till relevanta områden i studien samtidigt som möjligheter till följdfrågor fanns, gjorde valet av metod relativt enkelt (Patel & Davidson, 2011).

3.2 Ansats

Studier kan utgå från olika arbetssätt och ansatser för att relatera teori och empiri.

Återkommande tillvägagångssätt grundar sig antingen i induktiva, deduktiva eller abduktiva utgångspunkter. Ett induktivt angreppssätt utgår från, att genom insamling av empirisk data ha möjlighet att formulera teorier och sedan dra slutsatser (Backman, 2009; Thurén, 2007).

Ett induktivt angreppssätt är relevant i kvalitativa studier då en grundlig förståelse är eftersträvansvärt. Den deduktiva metoden bygger istället på att befintliga teorin jämförs med empirin vilket på så sätt kan styrka eller förkasta den ursprungliga teoretiska bilden (Bryman & Bell, 2013). I mitt fall utgick jag från deduktiv metod eftersom facklitteratur och artiklar låg till grund för teorin som skapade mig en uppfattning av regelverken som sedan testades genom den insamlade empirin i form av intervjuerna med revisorerna.

Eftersom min studie var ämnad att förklara hur ett fenomen *är* ur ett informativt perspektiv var deskriptiv teori lämpad för studien. Motsatsen till deskriptiv teori är normativ teori som istället används för att undersöka hur någonting *bör vara* (Edlund et al, 1999).

3.3 Intervjuförande

Då studien behandlar ett omfattande område med regelverk där skillnaderna mellan dem upplevdes som komplicerade sattes ett stort värde i att, medan intervjuerna pågick, ha möjligheten till att ställa följdfrågor vilket gjorde intervjuer till en relevant metod. Hög grad av frihet för både intervjuare och respondent uppnåddes under intervjuerna vilket skapade dynamiska samtal med uttömmande svar i fyrtio till femtio minuter per intervju. Här spelade respondenternas anonymitet en roll där avsikten med anonymiteten var att det skulle skapa en

trygghet för respondenterna eftersom att de genom sin anonymitet, inte behövde oroa sig för eventuella konsekvenser av deras svar.

Seidman (2006) menar att det finns en mättnadsgrad av information och att mängden intervjuer i samband med detta räcker. En signal på att mättnad uppnåtts är då intervjuaren erhåller samma information rapporterad för sig, och inte lär sig något nytt längre. Tre stycken intervjuer med sammanlagt fyra respondenter genomfördes gällande frågorna kring K-regelverken vilket bedömdes rimligt i förhållande till tidsramen i studien samt att svaren från respondenterna bekräftade varandra. Gällande syftet att undersöka åtgärderna revisorerna utför för att upprätthålla oberoendet kompletterades empirin med två stycken intervjuer till för att erhålla en mer omfattande data på området. En hög mättnadsgrad i intervjuerna hade således uppnåtts (Eriksson-Zetterquist och Ahrne, 2015).

Ur en tidsaspekt, genomfördes två av intervjuerna som ett lunchmöte för att minimera förlorad arbetstid för revisorerna. Samtliga intervjuer gjordes i en ostörd och lugn miljö vilket Zikmund (2000) lyfter fram som viktigt i utförandet av intervjuer.

Efter genomförda intervjuer transkriberades dem omedelbart för att undvika tolkningsfel.

Harboe (2013) lyfter fram vikten av att inte missa viktig information under intervjuer vilket gjorde att avlyssning av intervjuerna gjordes flera gånger för att försäkra att information inte missats och uppfattats rätt.

3.4 Urval

Trost (2012) menar att en population är den befolkningsgrupp som undersökningar har för avsikt att uttala sig om. Eftersom det sällan går att undersöka samtliga personer i en population behövs ofta ett urval göras. Urvalet minskar dock giltigheten i undersökningen och

valet av respondenter blir således betydande (Jacobsen, 2002). Enligt Polkinghorne (2005) skall intervjupersonerna väljas utifrån deras kompetens, kunskap och erfarenhet för att tillföra studien så mycket relevant information som möjligt. För att ge studien mer tyngd och för att erhålla omfattande empiri valdes därför intervjupersonerna noga ut. Grundkrav på att respondenterna var revisorer och hade relevant eftergymnasial utbildning samt praktiserat yrket i minst fem år ställdes. Ett kriterium för studien var även att minst två av respondenterna var auktoriserade revisorer. Att inneha titeln auktoriserad revisor innebär att personen har erlagt auktorisationsexamen vilket i sammanhanget bedömdes ge dessa respondenter en ”kvalitetsstämpel” vilken understryks av det faktum att endast auktoriserade eller godkända revisorer får skriva under revisionsberättelsen (Bolagsverket, 2018). Däremot, fick dessa revisorer inte större vikt i studien varför det samtidigt också fanns en tanke bakom att inte samtliga respondenter uppfyllde kriteriet av att vara auktoriserade revisorer. Anledning till detta har sin bäring i att även icke auktoriserade revisorer konsulterar i frågor som studien undersöker. Tanken med de resterande respondenterna var således att efterstäva en mer nyanserad bild av hela yrkesgruppens perspektiv på området och med lika många auktoriserade som icke auktoriserade revisorer upplevdes en balans avseende detta uppnått. Det försäkrades innan intervjuerna per telefon att respondenterna var väl insatta i regelverken samt hade för avsikt att uttala sig om dem samt oberoendefrågorna under de kommande intervjuerna.

Med anledning av ovanstående samt att samtliga respondenter uppnådde mina på förhand önskade kriterier kan urvalet betraktas som strategiskt (Alvehus, 2013). Strategiska urval möjliggör förutsättningar till att skapa helhetsförståelse samt utifrån relativt små urvalsgrupper dra generella slutsatser (Alvehus, 2013).

Nedan följer en kort sammanfattande figur av de intervjuade personerna. Benämningen inom parantes fungerar vidare som hänvisning senare i empiri och analysdelen.

Tabell 3.4 Presentation av respondenter

Benämning	Utbildning	Revisionsbyrå	Praktisk erfarenhet	Auktoriserad
Respondent 1 (R1):	Magisterexamen i ekonomi	PwC Borlänge	>5 år	Nej
Respondent 2 (R2):	Magisterexamen i ekonomi	Grant Thornton Falun	>5 år	Ja
Respondent 3 (R3):	fyra års högskolestudier inom ekonomi	LR Revision Falun	>5 år	Ja
Respondent 4 (R4):	fyra års högskolestudier inom ekonomi	LR Revision Falun	>5 år	Nej
Respondent 5 (R5):	fyra års högskolestudier inom ekonomi	PwC Falun	>5 år	Ja
Respondent 6 (R5)	fyra års högskolestudier inom ekonomi	PwC Falun	>5 år	Ja

Källa: Egenupparbetad tabell med sammanfattning av respondenterna

3.5 Val av intervjufrågor

Intervjuerna baserades på öppna frågeställningar utan svarsalternativ eftersom utrymmet för respondenten att själv utforma sina svar prioriterades (Bryman & Bell, 2013). I och med den valda metoden gavs det möjlighet att utforma följdfrågor i intervjuguiden. Det fanns även möjlighet att ställa ”spontana” följdfrågor under intervjuens gång, om något svar uppfattades som oklart eller behövdes förtydligas. Frågorna i intervjun baserades på teoretiska referensramen för att täcka de centralaste områdena för studien och för att fånga det övergripande syftet och problemformuleringen i studien. Detta gav undersökningen även möjlighet att närma dess frågeställning (Dalen, 2008).

3.6 Metodkritik

Bryman (2018) tar upp det faktum att det finns olika sätt att bedöma kvaliteten i studier. I detta avseende spelar studiers tillförlitlighet samt äkthet en viktig roll. Studiers tillförlitlighet, grundar sig bland annat i dess trovärdighet, överförbarhet, pålitlighet samt dess möjlighet att styrka studien medan studiers äkthet tar sin utgångspunkt i huruvida studien ger en rättvisande bild av fenomenet som den undersöker samt dess förmåga att bidra med bättre förståelse för andra personer (Bryman, 2018). Med detta i åtanke, har tonvikt lagts vid att detaljerat förklara, hur undersökningen har genomförts vilket begränsar utrymmet för felaktiga tolkningar och antaganden. Intervjuerna har med respondenternas godkännande även spelats in vilket gjorde det möjligt att gå tillbaka i intervjun för att inte missa någon information. Detta ökade förutsättningarna för att analysunderlaget, sedermera, blev så korrekt som möjligt. Inspelningarna hade även positiv effekt under själva intervjuerna där någon uppmärksamhet inte riktades mot att föra anteckningar, utan full koncentration lades istället

vid respondenternas resonemang. Kopplat till studiers tillförlitlighet är även dess reliabilitet ett centralt begrepp vilket betyder att samma undersökning skall vid en annan tidpunkt ge liknande eller samma resultat (Trost, 2012). Detta kan enligt Grønmo (2006) vara svårt att uppnå eftersom samhället befinner sig i ständig förändring. Att föra över sin egna åsikter på respondenterna är alltid en risk vid intervjuer vilket också skadar tillförlitligheten i studier (Trost, 2005). Centralt vid utformningen av frågor var därför att i möjligaste mån utesluta ledande frågor. För att inte jag själv skulle påverka utfallet i den valda metoden i form av att exempelvis styra intervjun i för hög utsträckning förbereddes även frågorna noga, vilket gjorde att intervjuerna hölls inom ramarna för problematiseringen av studien vilket var positivt ur ett reliabilitetsperspektiv.

En annan del av studiers kvalitet har sin bäring i undersökningens validitet vilket innebär att frågorna mäter det som de är avsedda att mäta (Trost, 2012). För att öka validiteten har en kvalitativ metod använts med anledning av att Jacobsen (2002) tar fasta på att kvalitativa metoder ger en högre grad av validitet eftersom forskaren då kan själv bestämma vad den vill leta efter och skapa förståelse kring.

3.7 Etik vid intervjuer

När man väljer en kvalitativ metod och genomför intervjuer finns det etiska aspekter att ta hänsyn till. Detta eftersom respondenten kan hamna i en utsatt position, när de ger ut informationen. I min studie handlar det om att respondenterna till exempel sprider information om företaget, om sig själva och hur de resonerar. Respondenterna kan även efter intervjun känna oro för hur den information de lämnat behandlas, tolkas och i slutändan presenteras (Repstad, 2012). Med detta i åtanke, och i synnerhet huruvida frågeställningarna kring revisoreernas oberoende utgjorde något hot eller risker för respondenterna har jag eftersträvat vetenskapsrådets forskningsetiska principer inom humanistisk och samhällsvetenskaplig forskning (Vetenskapsrådet, 2002). Det tåls att poängtera att frågor runt revisorers oberoende inte är helt oproblematiske i detta hänseende.

Att som revisor inte uppfattas som oberoende, kan få långtgående konsekvenser för individen samt professionen i övrigt, därför gavs respondenterna möjligheten till att vara anonyma. Vidare gjordes det även klart innan intervjuerna påbörjades syftet med dem samt vem jag är samt vilken information som jag var ute efter. Att spela in intervjun hade ingen av respondenterna någon synpunkt på. Respondenterna gav inte heller uttryck för att något av det som sades inte fick publiceras. Respondenterna är också väl medvetna om hur materialet kommer att användas. Respondenterna har dessutom mina kontaktuppgifter, vilket gör att det fanns förutsättningar för dem att ändra, förtydliga eller lägga till någon ståndpunkt i efterhand. Respondenterna deltog helt frivilligt och möjligheten att avbryta intervjuerna fanns under samtliga tillfällen. Ljudfilerna som spelats in förvarades oåtkomligt för obehöriga och kommer att raderas efter studiens färdigställande. Den information och de uppgifter som samlats in, kommer på intet sätt, lånas ut eller säljas efteråt, utan endast användas i forskningsändamål. Med anledning av det nyss nämnda har några etiska övertramp inte skett

på respondenternas bekostnad och informations-, samtyckes-, nyttjande- och
konfidentialitetskravet torde därför vara uppfyllt.

4. Empiri

I följande kapitel redogörs för det empiriska material som studien baserats på och som ligger till grund för kommande analys och diskussion. Först presenteras de respondenter som bidragit med svar till studien för att därefter presentera det insamlade materialet. Avsnittet är strukturerat genom att varje respondent presenteras för sig.

4.1 Intervjuer

Som metod för att samla in empiriskt material har fem intervjutillfällen med revisorer utförts, där kritik till metoden redogjorts för i metodkapitlet. Noterbart är, att en intervju består av två respondenter, vilket var lämpligt ur en tidsaspekt då respondenterna representerade samma revisionsbyrå. Av vikt är även att de sista intervjuerna med (R5) och (R6) enbart fokuserade på revisorns oberoende och således lämnade frågeställningarna runt K-regelverken därhän. Respondenterna förblir anonyma och kodas med förkortningarna (R1), (R2), (R3), (R4), (R5) och (R6).

4.1.1 Presentation av respondenter

Ett kort avsnitt riktas åt presentation av studiens respondenter där de presenteras i kronologisk ordning baserat på intervjutillfällets genomförande. En kort beskrivning av vad de jobbar med, hur länge de jobbat, utbildningsnivå samt annan adekvat information som kan vara viktigt att ha med sig i studiens tas upp.

4.1.1.1 Respondent 1 (R1)

(R1) jobbar som revisor på en av de internationellt största revisionsbyråerna, PwC, vilken hen har över fem års praktisk erfarenhet ifrån. Utbildningsmässigt har (R1) en magisterexamen från Högskolan Dalarna inom ekonomi vilken erlades 2011. Respondenten arbetar med olika

klinter avseende bransch och storlek vilket i antal uppgår till mellan 80 och 100 klienter årligen.

4.1.1.2 Respondent 2 (R2)

(R2) började arbeta som revisor år 2009 och är anställd på Grant Thornton som ingår i revisionsbranschens "big five" vilken är termen för de fem största byråerna i världen. Respondenten har en magisterexamen inom ekonomi från högskolan dalarna. (R2) är auktoriserad revisor sedan 2015 och har mellan 50 och 80 egna klienter.

4.1.1.3 Respondent 3 (R3)

(R3) jobbar på den storleksmässigt mindre byrån LR revision. Respondenten har fyra års högskolestudier inom ekonomi vid Högskolan Dalarna och Uppsala Universitet och examinerades år 1990. Arbetet består av revision, redovisning, skatterådgivning och andra bolagsrelaterade frågor. (R3) är auktoriserad revisor och har mellan 200 till 300 klienter.

4.1.1.4 Respondent 4 (R4)

(R4) är också anställd på LR revision där hen till vardags arbetar med frågor rörande juridik, redovisning och revision. (R4) sitter även med i olika styrelser i distriktet. Respondenten har fyra års universitetsutbildning inom ekonomi och arbetar med ungefär 200 kunder årligen.

4.1.1.5 Respondent 5 (R5)

(R5) jobbar som revisor på PwC, som hen har över tjugo års praktisk erfarenhet ifrån.

Respondenten har studerat fyra år vid Högskolan Dalarna och arbetar med alla olika typer av företag. (R5) har en kundstock på ca 250 klienter.

4.1.1.6 Respondent 6 (R6)

(R6) är anställd sedan ca 15 år på PwC i Falun. Respondenten är auktoriserad revisor samt erlagt examen vid Högskolan Dalarna. Hen arbetar med mellan 150 – 200 kunder årligen där ingen specifik bransch är mer vanlig än någon annan.

4.2 Intervju med (R1)

(R1) inleder med att uttrycka att både K2 och K3 har sina för- respektive nackdelar. (R1) tar sin utgångspunkt i K3's fördelar med möjligheten att göra egna uppskattningar och värderingar medan K2 istället är mer *"klart och tydligt att så här ska det vara"*.

Respondenten uppger att det är svårt att dra några generella slutsatser kring vilka rekommendationer han ger i valet mellan regelverk eftersom det i så hög utsträckning beror på fall till fall men han ser sällan någon anledning för ett mindre bolag med få anställda att välja K3. Formalian på årsredovisningen enligt K3 med dess upplysningskrav i form av bland annat flertalet noter känns enligt (R1) överflödigt i många fall och K2 är på så sätt lämpligare för många företag. Redovisningsprinciper, som till exempel hur man gått till väga i intäktsredovisning och värdering av tillgångar och skulder är även något som behöver framgå i K3 medan man i K2 *"sällat bort sådana uppgifter ganska mycket"* enligt (R1).

(R1) tar även upp det faktum att kunskapen kring regelverken är ytterst begränsade vilket hen menar är förståeligt, sett till att regelverken är relativt nya samt att det under vägen har skett förändringar i regelverken. Detta är enligt (R1) också anledningen till att han ofta får frågan *"Vad rekommenderar du?"* från sina kunder. (R1) menar i sammanhanget, att revisorers rekommendationer har stor påverkan på företagens val.

När det kommer till konkreta faktorer som kan vara vägledande i den rekommendation (R1) ger tar han först upp ÅRL's definitioner på större bolag vilka är tvingande att välja K3. Av de som kan välja regelverk har storleken inom intervallet även betydelse där omfattningen av företagets ekonomi och antalet intressenter spelar in i mängden upplysningar som behöver anges i årsredovisningen enligt (R1).

”Ett litet bolag, en anställd, inga skulder ingenting då är det ju bara han själv som är intresserad av det där, då finns det ju ingen anledning att upplysa om något mer, än vad som behövs. ” –Respondent 1.

Har klienten däremot några intressenter, tex kunder, banker eller leverantörer då kan det vara relevant att snegla mot K3 enligt (R1). Det kan till exempel vara så att kunder kräver att företaget upplyser om sitt miljöarbete vilket gör K3 mer lämpligt. Respondenten berättar vidare att hen undersöker vilken fas bolaget befinner sig i, där hen menar att *”står du inför en större expansion och att företaget kommer investera eller öka på sin omsättning, ja då kanske man får fundera om det är dags att köra K3 direkt”*. Detta gör bolaget bättre anpassat när de väl genomgått förändringen enligt (R1). Ytterligare motiv till att välja K3 bottnar i och styrs av den bransch som bolaget verkar inom enligt (R1). Möjligheten till komponentavskrivningar och aktiveringar av reparationskostnader som K3 ger, kan vara fördelaktigt i till exempel fastighetsbranschen enligt (R1).

Även branscher där det är vanligt med egenupparbetade tillgångar och andra immateriella tillgångar kan dra fördel av K3, vilket vid K2 annars kan påverka resultatet negativt och enligt (R1) får effekten att *” eget kapital blir väldigt lågt”*. Valets påverkan på det egna kapitalet berör (R1) flera gånger. Om bolaget är ett tillverkande företag så går det att aktivera indirekta kostnader i lagervärdet i K3, till exempel personalkostnader vilket gör att varulagervärdet blir högre och på så sätt också får effekt på det egna kapitalet enligt (R1).

Även komplexiteten i bolagets redovisning är något (R1) tar hänsyn till i rekommendation.

”Är det bara enkla köp och försäljningar, då är det K2 som man har ”. - Respondent 1.

(R1) poängterar att, inte särskilt många, trots dess fördelar, väljer K3 regelverket, utan främsta anledningen till att företag byter till K3 beror på att de har överskridit något av gränsvärdena.

(R1) har svårt att se att någon rekommendation av regelverken skulle gynna hen eller revisionsbyrån. (R1) tar dock upp att genom K3's komplexitet finns det enligt hen *"möjlighet att fakturera mer"* men samtidigt måste respondenten enligt egen utsago *"lägga ner ganska mycket mer tid"* i och med detta.

4.3 Intervju med (R2)

(R2) inleder med att redogöra för att hen var med innan K-regelverken gjorde entré. Hen upplever att regelverken inte har underlättat för revisorerna men tror att det för företagen kan ha blivit en förenkling sett till att det blivit lättare att navigera bland regelverken än tidigare. Hen menar dock att gapet i den administrativa bördan för företag har ökat eftersom att företag som väljer K2 har förutsättningar att på ett väldigt enkelt sätt, ta fram sin årsredovisning i förhållande till K3. Enkelheten är även något som (R2) lyfter fram som den stora fördelen med att välja K2. (R1) utvecklar vidare sitt resonemang angående enkelheten i K2:

”Det går fortare, man behöver inte tänka lika mycket, det är mer regelstyrt, förutsatt att man kan dem här reglerna så är det ju mer svart och vitt och mindre utrymme för bedömningar. Så för mindre bolag som inte har så komplicerad balansräkning så är det väldigt bra, enkelt och simpelt och så”.

Nackdelen med K2 återfinns enligt (R1) i dess begränsning att återge en ”rättvisande bild” av företaget vilket beror på dess förenklingsregler. Ur denna aspekt är K3 därför mer relevant. När (R2) lämnar rekommendationer till företag studerar han vilken typ av verksamhet som bedrivs av företaget och vilka konsekvenser respektive regelverk skulle få på den finansiella ställningen, till exempel vilken effekt regelverket skulle ge på resultatet samt det egna kapitalet. På grund av K2's enkelhet utgår (R2) ofta från K2 och rekommenderar det regelverket såvida det inte påverkar negativt på det nyss nämnda. (R2) tar upp ett tydligt exempel på företag som han utifrån regelverkets effekt på finansiella ställningen rekommenderar att välja K3, vilket är bolag med stora egenupparbetade immateriella tillgångar. Dessa bolag skulle med K2 varit tvingad att återföra dessa kostnader i resultaträkningen, vilket medför stor, negativ effekt på resultatet enligt (R2).

”Ett utvecklingsbolag som har dem här utvecklingskostnaderna dem kommer ju vara tvungen att ha K3”. - Respondent 2.

Även begränsningen i K2 att skriva upp fastigheter kan göra att (R2) leder in kunden i K3 om det idag eller i framtiden skulle finnas behov av det. Gällande fastighetsbolag nämner (R2) senare i intervjun möjligheterna till komponentavskrivningar som en fördel med att välja K3 eftersom den ekonomiska livslängden kan variera stort på olika komponenter i fastigheter, vilket K2 inte tar hänsyn till.

(R2) återkommer även till K2's enkelhet. Han poängterar att mindre utrymme ges för bedömningar av till exempel tillgångar och att mindre notkrav finns. (R2) ser även i detta sammanhang periodiseringsförenklingar samt alternativregeln i intäcksredovisning gällande tjänsteuppdrag på löpande räkning som bärande princip ur förenklingssynpunkt.

(R2) understryker även flera gånger vikten av att genomtänkta beslut med god framförhållning tas. *”Det kan ju vara så att man ligger precis på gränsen och tror att inom ett par år kommer vi vara ett stort bolag, då kan man ju kanske redan på en gång gå in i K3 så man liksom är där”.* (R2) menar samtidigt att bolagen inte står och faller med valet av regelverk.

”Om man ska hårdra det så är det ju bara siffror”. – Respondent 2

(R2) tar även upp *”taktiska”* överväganden kopplat till politiska förändringar i till exempel bolagsskatt där reglernas olika utgångspunkter gällande periodiseringar kan vara intressant att

utnyttja. Samtidigt kan andra aspekter än rent siffermässiga behöva beaktas. Företag kan i vissa fall, beroende på dess intressenter, använda årsredovisningen i marknadsföringssyfte vilket gör K2 svår att tillämpa sett till den mall som i princip behöver följas enligt (R2).

I många fall är valet av regelverk ganska självklart menar (R2) och företagen väljer uteslutande det revisorn rekommenderar. Företagen är enligt (R2) *”i regel inte alls insatta i sådana här frågor”*.

”Det är nästan så att dem utgår från att det ligger på oss att ha koll på det här så kan dem rådfråga. Så det är sällan dem själva kommer med sådana val”. – Respondent 2.

(R2) upplever inte att hen påverkas av hur andra revisorer agerar i deras rådgivning i den här typen av frågor eftersom han inte har åtkomst till hur resonemangen bakom besluten varit. Däremot genomgår (R2) interna utbildningar på området för att uppdatera sig inom regelverken. Huruvida (R2) gynnas av något regelverk ställer respondenten sig tveksam till. Möjligheten att rekommendera ett mer komplicerat regelverk finns, vilket skapar förutsättningar till fler fakturerade timmar men då måste i sin tur kundnöjdheten beaktas, enligt (R2).

4.4 Intervju med (R3) och (R4)

(R3) och (R4) gör tidigt i intervjun klart att de är kritiska till regelverken som de menar beror på en allt för internationaliserad anpassning samt att för stort fokus har lagts vid detaljer. (R4) tillägger att redovisningsreglerna *”fungerade ju förhållandevis bra förut”*. (R4) upplever dessutom att förändringarna som införts inte har varit till någon större nytta utan snarare av karaktären för upphovsmakarna att *”trygga sin egen existens”*.

”Nu kom dom ju med sånt här fjant att man skulle flytta upp eget kapital i förvaltningsberättelsen och inte ha det i noterna och sen flytta ner ställda panter i noterna. Sånt här fjant håller dom på med till ingen nytta liksom, bara för att det ska bli krångligt känns det som”. – Respondent 4

”Det är en produkt av skrivbordsnissar som har väldigt lite förankring i verkligheten skulle jag vilja påstå” – Respondent 4

Samtidigt tycker (R3) och (R4) att tanken med att mindre företag inte skall ha lika mycket krav på sig som de större företagen är god. Båda är även överens om att de nya regelverken för de flesta företagen inte inneburit någon större skillnad.

När (R3) och (R4) rekommenderar något av regelverken studerar dem storleken på företaget, eventuellt komplicerade balansposter och värderingsproblematik som kan uppstå med respektive regelverk. (R4) utvecklar att de komplicerade balansposterna kan vara uppskrivningar på fastigheter och andra typer av aktiveringar. (R3) tillägger att hen har en kund som *”bytte från K2 till K3 bara för att aktivera utvecklingskostnader”*. (R3) lyfter även fram betydelsen av att aktivera immateriella tillgångar som den viktigaste anledningen till att

välja K3 eftersom det får så stor påverkan på företagets resultat om det inte får aktiveras vilket annars, kan leda till att företaget istället blir likvidationspliktigt.

(R4) uppger att hans ”grundinställning” alltid är att rekommendera K2, men det kan ändras om det dyker upp något som innebär att K3 skulle vara mer lämpligt. (R3) och (R4) nämner i detta sammanhang fastighetsbranschen där möjligheten till komponentavskrivningar tas upp.

Även bolagets fas är något som båda respondenter menar kan vara vägledande i deras rekommendationer. (R3) tar även upp att utomstående parter kan ha synpunkter på valet av regelverk, där exempelvis ”svensk insamlingskontroll ställer krav att det ska göras i K3”.

Även andra intressenter som banker kan ställa krav på mängden information som behövs vilket påverkar respondenterna i rekommendationen av regelverk.

Båda respondenterna uppger att företagen i allmänhet är väldigt dåligt insatta i regelverken och de följer uteslutande deras råd. (R3) menar att hen till viss del påverkas av hur andra revisorer agerar i dessa frågor medan (R4) inte har särskilt stor kontakt med andra revisorer vilket gör det svårt för hen att uttala sig. (R3) säger även att revisorerna skulle gynnas av att rekommendera K3 eftersom de då får lägga ned mera tid på uppdraget, samtidigt är inte den typen av tid avgörande på något sätt för byrån enligt (R3). (R4) menar i sammanhanget att hen, istället strävar efter att ”bli av med timmar” men håller samtidigt med i R3’s resonemang.

4.5 Intervju med (R5)

(R5) definierar en oberoende revisor som en person som är ”objektiv och neutral i sin bedömning av det granskade företaget” och som inte påverkas av några yttre faktorer.

Respondenten menar att en tredje person skall känna att det som står i revisionsberättelsen är sant vilket de inte kan göra om de vet att revisorn på något sätt haft en beroendeställning till klienten.

(R5) menar att revisorernas oberoende är en viktig del i revisorsyrket för att ha möjlighet att fatta självständiga beslut och att i alla situationer ha ”modet” att skriva en så kallad oren revisionsberättelse. (R5) tror att det numera är färre beroendeställningar mellan revisor och deras klienter då revisorerna idag kontrolleras ständigt och måste uppvisa att de har skött sitt arbete på ett korrekt sätt där analysmodellen spelar en viktig roll. Analysmodellens inträde ser (R5) som positivt då revisorerna efter detta blev tvungna att dokumentera hur de har gått till väga för att upprätthålla sitt oberoende. (R5) beskriver analysmodellen som ett ”levande dokument” som finns med under hela revision, från planeringen av revisionen till påskriften av revisionsberättelsen.

(R5) menar att en fördel med att arbeta på en av de större byråerna är att byrån har ett större antal kunder än de flesta andra vilket gör att de på så sätt inte blir beroende av någon specifik kund som blir viktig att behålla vilket gör att beroendeställningar också kan minskas.

Det enskilt största hotet mot oberoendet är enligt (R5) självgranskningshotet vilket har sin bäring i att det kan vara svårt att dra gränsen mellan vad som är revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Det kan vara skatteberäkningar som revisorn bistår med som hen sedan skall granska. Respondenten tar upp att klienter ofta efterfrågar denna typer av tjänster då

revisorn redan är insatt i bolaget och att för klienten ta in en ny rådgivare därför inte kan försvaras ur ett kostnadsperspektiv. I dessa fall ber (R5) en kollega inom byrån om hjälp för att hen själv fortsatt skall vara oberoende och inte granska sitt eget arbete. En teknik som (R5) använder sig av i sin rådgivning är att förklara fördelarna och nackdelarna samt konsekvenserna som respektive alternativ kan leda till istället för att direkt fatta beslut åt klienten. Det gör att hen inte har styrt klienten åt något håll och hotet för att hen har granskat sitt eget arbete är således också eliminerat. Respondenten poängterar att det alltid till syvende och sist är klienten som måste fatta besluten.

Även vänskapshotet är något som kan vara problematiskt menar (R5). Respondenten tror att det på mindre orter är ofrånkomligt att revisorerna, ibland, på något sätt har kopplingar till någon inom klientens företag. Här är det alltid en avvägning i huruvida revisorn skall avsäga sitt uppdrag enligt respondenten och revisorns personliga omdöme sätts på prov enligt respondenten. Respondenten lyfter i sammanhanget även fram vikten av att ha ett bra samarbete med klienten och en god relation vilket gör att de ofta har löpande kontakter under året. (R5) poängterar dock vikten utav att ändå inte komma allt för nära sina klienter vilket gör att hen försöker minimera risken att träffa sina klienter i privata sammanhang. Egenintressehotet upplever (R5) inte vara särskilt förekommande inom byrån. Här tror respondenten att det faktum att hen arbetar på en av de större byråerna spelar en viss roll då dem på så sätt inte är beroende av en viss kund. Byrån har även en intern databas där respektive medarbetares aktieinnehav registreras varför risken för att någon revisor skulle granska ett bolag där hen själv är delägare elimineras. En stor del av byråns klienter är dessutom onoterade varför egenintressehotet ur denna aspekt sällan är en fråga enligt respondenten.

(R5) tar även upp att byrån arbetar aktivt med denna fråga och för att minimera risken för beroendeställningar skall uppkomma hålls dessutom utbildningar och seminarier på temat. Man har även s.k. kvalitetssäkringar där kollegor tar stickprov på varandras revisioner för att undersöka om analysmodellen och dess kriterier har följts.

Revisionerna utförs ofta i team där ”*högt i tak*” eftersträvas och samtliga i gruppen har möjlighet att ifrågasätta om någon annan i gruppen kan vara ett hot mot teamets oberoende gentemot kunden. Det gör att oberoendet granskas med flera ögon enligt (R5). Det är även vanligt att de inom teamen delar upp sig där några ägnar sig åt rådgivning medan andra helt fokuserar på revisionen.

Ibland händer det att oberoendet skulle kunna ifrågasättas, i de fallen avsäger sig (R5) sin medverkan, om situationen har uppkommit under revisions gång kan det leda till att det nämns i revisionsberättelsen och den kan i värsta fall bli oren enligt (R5).

4.6 Intervju med (R6)

Att definiera ordet oberoende är svårt menar respondenten men hen menar i sammanhanget att en revisorn aldrig ska låta sig påverkas av andra intressenter. (R6) tror att antalet revisorer som hamnar i beroendeställningar till deras klienter har minskat de senaste åren, inte minst, till följd utav den hårda bevakningen som har införts av revisorer. Blir en revisor påkommen för att inte ha agerat oberoende mot sin klient kan den bli av med auktorisationen vilket även kan leda till att det blir mycket svårt att fortsätta arbeta som revisor då förtroendet även är förbrukat enligt (R6). Det gör att respondenten ser det som osannolikt att beroendeställningar skulle förekomma i lika stor utsträckning som förut. (R6) menar att en revisor aldrig ska vara rädd för att förlora kunden på grund av vad som skrivs i revisionsberättelsen. Eftersom revision i så hög utsträckning handlar om förtroende är det helt avgörande att revisorn är oberoende enligt (R6). (R6) upplyser sina klienter att hen inte är en advokat som i alla lägen för klientens talas.

Respondenten upplever att de nyblivna revisorerna oftast har bäst koll på frågor runt oberoendet eftersom de också är mest rädda för att göra fel på området. Respondenten tror även, att de äldre revisorerna i högre utsträckning arbetar rutinmässigt vilket kan leda till att de inte uppmärksammar mer oförutsedda fel som en mer nybliven revisor hade gjort.

På frågan om vilka åtgärder som respondenten använder sig utav för att säkerställa oberoendet beskriver (R6) analysmodellen. I enlighet med analysmodellen beskriver respondenten inför varje uppdrag vad som skall utföras och om några eventuella hot mot oberoendet föreligger och vilka motåtgärder som då utförs. Respondenten tar alltid fram information om vilka som är ansvariga för klientens bolag och annan information som är viktig i ett

oberoendeperspektiv. Situationen kan under uppdragets gång förändras vilket gör att dokumentationen hela tiden måste uppdateras enligt (R6). Det kan till exempel vara att ytterligare tilläggstjänster har köpts av klienten vilket då kräver en omprövning av oberoendet enligt analysmodellen. Respondenten har även varit med om att en kollega fått anställning hos klienten vilket då krävde en ytterligare prövning utifrån analysmodellen. (R6) återkommer vid flera tillfällen till vikten av analysmodellen då hen menar att den verkligen ger en reflektion över arbetet då modellen består av flertalet adekvata frågeställningar som bringar tankeställare för revisorerna.

(R6) lyfter fram problematiken gällande hur mycket av rådgivning kring exempelvis den löpande bokföringen eller upprättandet av årsredovisningen som kan ges. Här blir självgranskningshotet påtagligt då rådgivningen inte får gå så långt att revisorn i stort sett har gjort bokföringen eller årsredovisningen själv. Revisorsnämnden kan dessutom flera år efter revisionen göra en granskning avseende huruvida oberoendet gick att ifrågasätta. Det gör att (R6) alltid försöker vara på den säkra sidan.

(R6) tar även upp att det ibland förekommer att klienten vill att revisorn skall företräda hen vid till exempel möten med banken då klienten upplever att tillförlitligheten på så sätt ökar. (R6) kan acceptera sådana förslag men är då tydlig med att det alltid är klienten som fattar beslutet. När något hot mot oberoendet uppkommer finns det dessutom jurister att tillgå internt på byrån som revisorerna kan föra en dialog med enligt (R6).

En annan åtgärd som byrån som revisorn arbetar inom använder sig av är att låta någon annan revisor från någon annan byrå uttala sig i en viss fråga, dvs en s.k. ”second opinion”. Det kan

till exempel gälla värderingsfrågor bland tillgångar. (R6) menar att då en värdering från en annan revisor på en annan byrå bekräftar samma slutsatser som ger ingen det en viss trygghet för revisorn. Även internt på byrå skiftas uppdragen så att fler revisorer får ge sina synpunkter.

Vänskapshotet har (R6) kommit i kontakt med vid några tillfällen vilket är naturligt på mindre orter enligt respondenten. Vid ett tillfälle var en nära vän till (R6) ekonomichef i klientens bolag, i det fallet bedömde respondenten det som olämpligt att medverka i uppdraget vilket gjorde att hen avsåg sig som revisor då hen upplevde att en tredje part hade kunnat ifrågasätta situationen. Vid ett annat tillfälle arbetade en nära vän i bolaget som assistent till ekonomipersonalen vilket inte rubbade oberoendet enligt (R6) och hen kunde således vara med i uppdraget. Det gäller att ha lite *”känsla”* i dessa sammanhang för att veta vart gränsen går menar respondenten. (R6) menar att man kommer långt på *”sunt förnuft”* och att *”om magkänslan säger att det är fel så är det oftast så också”*

5. Analys

I analyskapitlet används materialet som nyligen presenterades i empirikapitlet till att med utgångspunkt i den teoretiska referensramen analyseras och tolkas.

5.1 Revisorernas syn på regelverken

Under intervjuerna blev det tydligt att revisorerna upplever att deras klienters kunskap gällande K-regelverken är begränsat, (R2) menar till och med att klienterna *”i regel inte alls är insatta i sådana här frågor”*. Detta understryks av Drefeldt (2014) som uppmärksammade att flertalet företagare inte ens kände till implementeringen av regelverken. Detta får i enlighet med Firth (2002) effekten att revisorer i många fall har ett stort inflytande över företagets val av regelverk. (R1)'s konkreta exempel på frågan *”Vad rekommenderar du?”* som hen ofta ställs inför, understryker detta. (R2) tror att regelverken kan ha underlättat för företagen eftersom det blivit lättare att navigera bland dem än tidigare. Någon gemensam ståndpunkt från revisorerna till regelverken har inte identifierats, däremot att (R3) samt (R4) är mest kritiska till regelverken blev uppenbart under intervjuerna. Där framförallt (R4) upplever K-regelverkens fördelar jämfört med de ursprungliga reglerna som marginella.

Respondenterna argumenterar för att motiven bakom deras rekommendationer i valet av regelverk är väldigt olika beroende på den givna situationen och dess kontext, vilket gör det komplicerat att utröna några *”allena rådande”* motiv och faktorer som ligger till grund för revisorernas samtliga rekommendationer. Detta är i linje med Broberg (2010) som menar att företag skall beakta deras huvudsakliga verksamhet innan valet av redovisningsregelverk görs. Några motiv bakom rekommendationerna som verkar ha större betydelse än andra har ändå låtit sig urskiljas ur det empiriska materialet.

5.2 Motiv att rekommendera K3

5.2.1 Handlingsfrihet

K3 är ett mer avancerat regelverk där fokus riktas mot användaren av årsredovisningen, vilket bland annat tar sig uttryck i att utrymmet för olika redovisningsprinciper är större än inom K2, vilket gör K3 mer flexibelt (Eklom, 2016). Wüstemann & Wüstemann (2010) tar ur denna aspekt upp K3's möjligheter till att bestämma nyttjandeperioden för tillgångar istället för att utgå från schabloner som är fallet i K2 i dess strävande att ge en korrekt bild av företaget. Samtliga respondenter är eniga i att handlingsfriheten och valmöjligheterna som det principbaserade K3-regelverket ger, kan vara en fördel för deras klienter. K2 är istället mer "fyrkantigt" vilket grundar sig ur en förenklingsprincip i regelverket vilket gör att det enligt (R2) inte finns utrymme för egna bedömningar inom K2. Detta skapar även begränsningar i att återge en rättvisande bild enligt (R2) vilket gör att valet ur denna aspekt kan styras mot K3.

5.2.2 Tillgodose intressenter

Clarkson (1995) tar upp det faktum att externa parter har skilda behov av redovisningsinformation och att de *större* företagens intressenter tenderar att ställa högst krav på mängden redovisningsinformation. (R1) menar på detta tema att storleken på företaget i form av antalet intressenter och omfattningen på dess ekonomi är avgörande för mängden upplysningar som behöver upplysas till intressenterna vilket gör K3 mer relevant. Ur ett intressentperspektiv är agentteorin applicerbar vilken tar sin utgångspunkt i att intressenterna till företag också är nytto-maximerande men där företagsledning har ett informationsövertag gentemot dessa, vilket i sammanhanget benämns asymmetrisk information. Jensen och Meckling (1976) menar att denna problematik leder till agentkostnader i form av kontroller

för att minska denna informationsasymmetri. Årsredovisningen kan, i detta sammanhang användas för att minska agentkostnaderna. En intressent till företag är kunder vilka (R2) menar att en del företag riktar sin årsredovisning mot genom det marknadsföringssyfte som dessa använder sin årsredovisning till. Dessa årsredovisningar bör enligt (R2) upprättas i enlighet med K3 eftersom mängden information som kan ges ut är betydligt mer begränsat inom K2. (R1) nämner i detta avseende kunder, banker eller leverantörer som viktiga intressenter. Ur ett intressentperspektiv lyfter (R3) även fram svensk insamlingskontroll som kan ställa krav på att redovisningen skall göras enligt K3.

5.2.3 Underlätta expansioner

ÅRL 1 kap 3§ gränsvärden som klassificerar större företag, dvs att företaget överskrider mer än ett av följande kriterier; företaget har fler än 50 anställda, nettoomsättningen överstiger 80 miljoner kronor samt balansomslutningen uppgår till mer än 40 miljoner för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren är givetvis något som företagen måste beakta eftersom det fråntar företagen möjligheten att välja K2. För att underlätta expansioner kan det trots att bolaget i nuläget klassificeras som mindre företag, ändå vara lämpligt att i ett tidigt skede välja K3 på grund av att det enligt (R1) gör bolaget mer anpassat när bolaget väl genomgått förändringen. I vilken fas bolaget befinner sig blir på så sätt intressant att undersöka enligt (R1), vilket understryks av samtliga intressenter.

”Det kan ju vara så att man ligger precis på gränsen och tror att inom ett par år kommer vi vara ett stort bolag, då kan man ju kanske redan på en gång gå in i K3 så man liksom är där”. – Respondent 2

5.2.4 Positiv påverkan på företagets finansiella ställning

Utifrån vilken *bransch* företaget verkar inom kan valet av regelverk ha olika stor betydelse. Fördelarna med att aktivera immateriella tillgångar i sin redovisning upprepas under samtliga intervjuer vilket såklart blir avgörande bland företag som i stor utsträckning arbetar med utveckling och därmed har stora utvecklingskostnader. Om dessa kostnader inte får aktiveras i balansräkningen skall de istället kostnadsföras, vilket är fallet i K2 (Eriksson, 2012b). Detta kan enligt samtliga respondenter leda till negativ påverkan på resultatet och det egna kapital i bolaget. (R3) har i detta sammanhang, av enbart möjligheterna till att aktivera utvecklingskostnader, rekommenderat en klient att byta till K3. Detta är även främsta anledningen till att välja K3 enligt (R3) eftersom det annars får stor påverkan på företagets resultat och kan i värsta fall leda till att bolaget blir likvidationspliktigt om dessa kostnader måste återföras i enlighet med K2. Valets påverkan på företagets finansiella ställning är något som återkommer i fler exempel från respondenterna. Möjligheterna att i K3 aktivera indirekta kostnader i lagervärdet är något som (R1) i detta sammanhang lyfter fram.

Fastighetsbranschen är något samtliga respondenter snuddar vid där möjligheterna till komponentavskrivningar lyfts fram vilket innebär att anläggningstillgångar delas upp på betydande komponenter om det finns väsentlig skillnad i tillgångens livsläng vilket inte är tillåtet att göra enligt K2 (BFNAR 2012:1). (R2) tar även ur ett fastighetsperspektiv upp begränsningen inom K2 att skriva upp fastigheter till marknadsvärdet vilket anses viktigt sett till stigande fastighetspriser senaste åren.

5.3 Motiv att rekommendera K2

5.3.1 Regelverkets förenklingar

Förenklingar och begränsningar i hur ett företag skall redovisa är något som kännetecknar K2 (BFNAR 2012:1). Wüstemann & Wüstemann (2010) menar att K2 kan ses ur ett upprättarperspektiv eftersom det ställer högre krav på läsaren av årsredovisningen och istället utgår från att underlätta för upprättaren. (R1) understryker K2's enkelhet med att uttrycka att regelverket är "*klart och tydligt att så här ska det vara*". Mängden information och upplysningar i noter som behöver finnas i årsredovisningar enligt K2 är även begränsade (BFNAR, 2012:1). (R1) menar i linje med detta att upplysningskraven i K3 i många fall är överflödiga för ett mindre bolag och att det då inte finns några anledningar till att redovisa mer än det som behövs. (R2) menar att när K-regelverken gjorde entré bidrog det till att gapet i den administrativa bördan mellan företag växte med anledning av K3's komplexitet och K2's enkelhet. Denna enkelhet är något (R2) argumenterar för i samband med K2's fördelar där även alternativregeln i samband med intäktsredovisningen samt begränsningar i utrymmet för bedömningar av till exempel tillgångars ekonomiska livslängd är fördelaktig ur förenklingsynpunkt. I och med att K2 är mer simpelt och "*svart och vitt*" gör det att redovisningen går fortare och kan egentligen upprättas av vem som helst enligt (R2). Enkelheten i K2 är även något som gör att (R4) alltid har som utgångspunkt att rekommendera K2 om inga branschspecifika omständigheter för företaget föreligger.

5.4 Revisorers oberoende i rådgivningen

Svanströms (2008) resonerar kring att revisorer ofta har en fördel i att konsultera företag i och med att de samtidigt reviderar företaget som de ger rådgivning till vilket ger dem en unik insyn i företaget. Svanström (2008) lyfter även fram baksidan med denna typ av konsultation vilken han menar kan hota oberoendet vilket understryks av Firth (2002) som menar att revisorer tenderar att i mindre utsträckning kritisera företagets redovisning i de fall revisorn även utfört rådgivning till företaget.

Carrington (2014) problematiserar även detta fenomen eftersom han menar att oberoendet hotas när revisorn blir beroende av intäkterna från konsultationen och därav accepterar eventuella fel i kundens årsredovisning som hen annars inte hade gjort. Eierle & Haller (2009) menar att det är de mindre företagen som i störst utsträckning efterfrågar rådgivningen och enligt Eslinger (1997) är rådgivningen av särskild betydelse när nya regelverk införs. Kopplat till Carrington (2014) resonemang avseende revisorernas eventuella beroende av intäkter från konsultation menar (R3) att hen inte jagar timmarna som uppstår i samband med den här typen av konsultation. (R4) menar till och med att hen försöker bli av med den här typen av nedlagda timmar. (R2) lyfter i detta sammanhang upp vikten av att ha en nöjd kund varför att ”blåsa” en kund till att välja det mer komplicerade regelverk K3 i syfte att fakturera mer, aldrig skulle förekomma. Inte heller (R1) ser någon egen vinning i att rekommendera något av regelverken då ersättningar inte alltid står i proportion till den extra tid som behöver läggas ned i det mer komplicerade regelverket. (R5) och (R6) lyfter fram med vikten av att det finns ett förtroende för revisorn. (R6) menar att nyblivna revisorer oftast har bäst koll på frågor gällande oberoendet då de är mest rädda för att göra fel på området samt att de äldre revisorerna arbetar mer rutinmässigt vilket gör att de kan missa oförutsedda fel.

5.5 Revisorns åtgärder för att upprätthålla oberoendet

Både (R5) och (R6) lyfte fram analysmodellen, vilken togs upp i teoriavsnittet som ett viktigt hjälpmedel för dem att hålla stånd mot beroendeställningar. De menade att analysmodellen ställde relevanta frågor vilket fick dem, som jag tolkade det, att reflektera över oberoendet på ett mer djupare plan än tidigare då frågorna inte sällan gav dem tankeställare. Analysmodellen fanns med under hela revisionerna och respondenterna menade att de gick tillbaka och uppdaterade sin dokumentation om några omständigheter hade förändrats.

Båda respondenterna arbetade på en av de större byråerna vilket det gavs uttryck för var en fördel då de på så sätt hade en större kundstock och inte blev beroende av någon specifik kund. Jag tolkade det som att de därför i högre utsträckningen hade "*modet*" att avsäga sig uppdrag.

Respondenterna lyfte fram självgranskningshotet som det största hotet mot oberoendet vilket innebär att revisorerna granskar något som de själv upprättat eller beslutat om. Det gavs i detta sammanhang uttryck för att respondenterna tog hjälp av någon kollega på arbetsplatsen för att utträtta arbetet. Enligt (R6) låter de även andra byråer med andra revisorer göra en så kallad "*second opinion*" genom att de också uttalar sig i en del frågor från kunderna för att erhålla deras syn på frågan vilket de menade ökade tillförlitligheten i deras rådgivning. Även interna kvalitetssäkringar av varandras arbeten sågs som positivt i detta avseende. (R5) menade att de eftersträvade en kultur med "*högt i tak*" för att möjliggöra en miljö där det var acceptabelt att kritiserade varandras oberoende.

Teknik som användes för att komma runt självgranskningshotet var även att revisorerna istället för att direkt fatta beslut åt kunden så lade de istället fram fördelarna, nackdelarna och

konsekvenserna med vad respektive beslut skulle innebära, sedan var det upp till kunden att fatta beslut utifrån detta. (R6) accepterade att följa med sin kund till exempelvis banken, men gjorde då alltid klart innan att det var kunden som till syvende och sist alltid fattar besluten. Det gick inte att missa att tydligheten från revisorerna i detta sammanhang var avgörande för att missförstånd skulle undvikas.

Även vänskapshot var något som revisorerna lyfte fram som något som kunde hota oberoendet. I detta sammanhang spelade det personliga omdömet hos den enskilde revisorn stor roll för vart gränsen går enligt revisorerna. (R6) sade upp sin medverkan i uppdrag där ekonomichef var en nära vän medan hen kunde acceptera uppdrag där en nära vän var assistent till ekonomipersonalen. (R5) undvek att träffa sina klienter i privata sammanhang. Båda respondenterna resonerade dock kring att ett visst vänskapshot mot oberoendet var ofrånkomligt då de verkade på en mindre ort. De lyfte i sammanhanget även fram goda relationer med sina klienter som centralt i revisionen. Egenintressehotet var det ingen av respondenterna som de trodde var särskilt utbrett. Här lyftes det fram att byråns medarbetares aktieinnehav registrerades i en databas varför att någon enskild revisor skulle granska ett bolag där hen själv var delägare inte skulle kunna förekomma.

Både utbildningar och seminarier på temat var något som (R5) lyftes fram som positivt för att hålla sig uppdaterad i frågorna gällande revisorernas oberoende. Även interna jurister på byrån fanns tillgodo för att resonera och bolla frågor där det fanns tveksamheter i huruvida oberoendet gick att ifrågasätta. I en del fall delades även revisionsteamet upp i två delar där den ena delen ägnade sig åt endast rådgivning medan den andra delen bara fokuserade på revision.

6. Diskussion

I detta kapitel sammanfattas studien där de främsta motiven bakom valet av respektive regelverk lyfts fram samt en diskussion om revisorernas åtgärder för att upprätthålla oberoendet tar vid.

6.1 Samband och mönster i undersökningen

Syftet med min uppsats var att beskriva vilka faktorer som ligger till grund för revisorers rekommendationer i K-regelverksen samt att studera hur revisorernas oberoende påverkas i samband med detta. Eftersom, av uppenbara skäl, inte alla revisorer i Sverige deltagit i undersökningen kan slutsatserna inte heller betraktas som allt för generella.

Det blev tydligt under intervjuerna att någon enskild faktor inom regelverken som är mest betydelsefull i valet av K-regelverk är svårt att identifiera. Revisorerna riktar istället fokus mot bolagets verksamhet och med hänsyn till dess kontext samt omständigheter i övrigt lämnar råd utifrån den givna situationen. Rekommendationerna och motiven bakom dem varierar således i hög utsträckning från fall till fall där bland annat företagens bransch blir betydelsefull att beakta. Det fanns däremot en viss ”röd tråd” i respondenternas exempel på situationer, omständigheter och förhållanden som företag ställs inför där något av regelverken är mer gynnsamt att välja. Grundinställningarna till regelverken var dock inte allmänt rådande bland respondenterna, där framförallt (R4) skiljde ut sig som den mest kritiska till regelverken. Den egna reflektionen avseende detta återfinns i insikten om att (R4) var den klart äldsta respondenten och förändringsbenägenheten kan därför vara mer begränsad än hos övriga respondenter vilket även understryks av respondentens resonemang att reglerna ”*fungerade ju förhållandevis bra förut*”.

Signifikant för undersökningen var även att företagens storlek verkade ha betydelse för valet av regelverk vilket delas av Drefeldt & Törning (2012) som menar att ju närmare ett företag klassas som större, desto större är också anledningen att använda sig utav K3. Den egna reflektionen avseende detta är att intervallet för gränsvärdena att klassificeras som mindre respektive större bolag är relativt stort. Företag som inte överstiger två av följande kriterier de två senaste åren; 50 anställda, 40 mkr i balansomslutning och 80 mkr i nettoomsättning, klassificeras som mindre företag (BFL, 6 kap. 3 §). Ur denna definition på mindre respektive större företag blir det simpelt att förstå att skillnaden är relativt stor mellan ett företag som befinner sig i det nedre skiktet av intervallet respektive företag som tangerar vid att klassificeras som större. En följd utav att vara större företag är enligt respondenterna bland annat mängden intressenter som företaget behöver tillgodose vilket går i linje med Clarkson (1995) som också menar att kraven på mängden redovisningsinformation är högre hos de större företagen.

Ur perspektivet att redovisningen används för att tillgodose företagets intressenter kunde agentteorin kopplas där den större mängden information som årsredovisningar enligt K3 kan publiceras sågs som positivt vilket enligt agentteorin beror på att agentkostnaderna i form av övriga kontroller då minskar eftersom informationsasymmetrin mellan parterna minskar.

6.1.1 Främsta argumenten till K3

För att knyta an till studiens frågeställningar är min tolkning utav studiens empiriska resultat att främsta anledningen för mindre företag att välja det mer komplicerade regelverket K3 bottnar sig i den positiva effekt regelverket kan innebära för företagets finansiella ställning där några specifika faktorer lyfts fram av respondenterna. Denna positiva effekt bottnar sig

även i regelverkets utrymme för valfrihet och handlingsutrymme vilket även Drefeldt & Törning (2012) lyfter fram som fördelar med regelverket. (R2) menar dessutom att avsaknaden av handlingsutrymme begränsar företag som väljer det förenklade regelverket K2 att återge ett rättvisande bild av företaget.

Att välja K2 innebär även, som tidigare nämnts, ett flertal förbud där det bland annat inte tillåts att aktivera egna upparbetade tillgångar vilket även respondenterna lyfter fram till ett starkt skäl att välja K3 om sådana förekommer. Huruvida detta i praktiken är ett vanligt förekommande skäl ställer sig dock studien sig tveksam till, med anledning av att företag, bortsett från ”startups” i techbranschen, ofta redan är av det större slaget när den här typen av kostnader finns och företaget är då således redan tvingad att följa K3 regelverket. Möjligheter att aktivera indirekta kostnader i lagervärdet samt för fastighetsbolag att utnyttja komponentavskrivningar och värderingar upp till marknadsvärde tolkas även vara betydelsefulla ur ekonomisk hänseende för företagen.

6.1.2 Främsta argumenten till K2

Vi har med oss från den teoretiska referensramen att K2-regelverkets syfte är att underlätta för upprättaren av årsredovisningen vilket gör att regelverket kan ses ur ett upprättarperspektiv (Wüstemann & Wüstemann 2010). Min studie bekräftar denna bild eftersom att det inte går att tolka respondenterna på annat sätt än att det främsta skälet för dem att rekommendera K2 är på grund av regelverkets enkelhet. Detta förtydligas med (R2)’s resonemang att vem som helst kan upprätta en årsredovisning enligt K2 och att (R4) alltid utgår K2 sett till dess enkelhet när han rekommenderar regelverk. Den enkelhet som K2 för med sig exemplifieras av respondenterna när de lyfter fram fördelarna med bland annat alternativregeln i intäktredovisningen, periodiseringsförenklingar, mängden information och upplysningar i

noter som är klart begränsade i regelverket samt det mindre utrymmet för egna bedömningar och värderingar av till exempel tillgångar. Det empiriska materialet ger även uttryck för att välja ett mer komplicerat regelverk än vad som kan motiveras utifrån det givna företags förhållande inte kan försvaras ur ett konkurrensperspektiv till andra företag. Att därför välja K2, där den administrativa bördan är lägre, borde därför i dessa sammanhang kunna ses som rationellt ur ett kostnadsbesparingsperspektiv.

6.2 Revisorns oberoende vid rådgivning i K-regelverken

Utifrån den teoretiska referensramen har vi med oss Svanström (2008) argumentation, där hen betonar att tiden i förhållandet mellan revisor och företag blir bättre och effektivare ju längre kontakten varit eftersom revisorns insikt i företaget ökar. Detta skall dock ställas mot Carrington (2014) resonemang, att revisorers oberoende skadas när de blir beroende av intäkterna från konsultationen och därav accepterar eventuella fel i årsredovisningen som revisorn annars inte hade gjort. I detta avseende har några iakttagelser från intervjuerna gjorts. (R3) gjorde det tydligt att hen absolut inte såg någon lönsamhet i att jaga timmar i konsultation i valet mellan K2 och K3. (R2) lyfte i sammanhanget fram vikten av kundnöjdhet vilket exkluderar möjligheten för revisorn att ”gynnas” av att rekommendera något regelverk, även (R5) och (R6)’s resonemang angående vikten av att förtroende för revisorn finns understryker detta.

6.3 Revisorns åtgärder för att upprätthålla oberoende

Att föreställa sig att revisorer i samtliga sammanhang uppträder professionellt och objektivt kan ses som tämligen naivt då revisorer också är affärsmän och affärskvinnor. Det kan vara svårt att helt förstå logiken i att revisorer blir betalda av dem som de samtidigt granskar. Enda sättet att vara helt säker på att en beroendeställning inte förekommer, torde vara att helt förbjuda revisorer från all form av konsultation, vilket i sig torde vara en uppfattning som inte är särskilt allmänt utbredd. Undersökningen identifierade dock några åtgärder som kan begränsa att beroendeställningar uppkommer.

En personlig reflektion är att en del av åtgärderna som revisorerna vidtar för att upprätthålla oberoendet och i synnerhet hålla självgranskningshotet borta endast är ett sätt för dem att komma runt problematiken. Tekniken med att istället för att helt besluta åt kunden i en fråga så läggs respektive alternativs fördelar och nackdelar fram känns av undertecknad en aning diffust. Att låta en annan revisor på samma byrå låta utföra ett uppdrag som en annan revisor på byrån vore förbjuden att utföra på grund av självgranskningshotet upplevs även som att problematiken runt oberoendet inte tas på det allvar som den förtjänar.

Undertecknad ställer sig även tveksam till om *”sunt förnuft”* och att lita på *”magkänslan”* är bra rättesnören i frågor som gäller oberoendet där främst vänskapshotet åsyftades bland revisorerna. Min uppfattning är att det då är lätt att ändå tangera vid en beroendeställning eftersom känslor är högst subjektiva och skiljer sig från person till person. En tydligare gränsdragning från lagstiftarens sida för vad som är tillåtet skulle därför vara på sin plats.

6.3 Slutsats

Syftet med uppsatsen var att identifiera faktorer som ligger till grund för revisorers rekommendationer i valet av K2 och K3. Med stöd av det empiriska materialet i form utav intervjuer har olika faktorer identifierats som verkar ha betydelse för valet av regelverk. Motiv till att rekommendera det mer komplicerade regelverket K3, tar främst sin utgångspunkt i de situationer där företagets finansiella ställning skulle gynnas positivt av valet där även regelverkets möjligheter till handlingsfrihet lyfts fram. Även företagets intressenter samt fasen som företaget befinner sig i kan vara faktorer som gör att valet styrs mot K3 från revisorerna. Gällande motiv att rekommendera K2 är regelverkets upprättarperspektiv en bärande princip vilket bottenar i regelverkets förenklingar och förbud.

Studien syftade även till att undersöka vilka åtgärder revisorerna använde för att upprätthålla sitt oberoende. Här identifierades analysmodellen som en central del i arbetet. En teknik med att istället för att direkt ta beslut åt kunden och istället lägga fram alternativens fördelar respektive nackdelar identifierades. Gällande självgranskningshotet tog även revisorerna hjälp av kollegor på arbetsplatsen som kunde utföra uppgiften samt utföra interna kvalitetssäkringar. Även revisorer på andra byråer tillfrågades för att erhålla en "*second opinion*". Ibland delades även revisionsteamet upp i två delar där endast den ena delen fick ägna sig åt rådgivning.

För att undvika vänskapshotet spelade det personliga omdömet stor roll hos den enskilde revisorn. Egenintressehotet eliminerades med hjälp av att medarbetarna måste registrera sina aktieinnehav vilket gör att de inte kan revidera bolag som de själva är delägare i.

Utbildningar och seminarier i ämnet samt en kultur som uppmuntrade till ifrågasättande av oberoendet sågs även som positivt. Möjligheten till att diskutera specifika oberoendefrågor med interna jurister på arbetsplatsen sågs också som ett bra hjälpmedel.

6.4 Vidare forskning

Min studie har tagit sin utgångspunkt i revisorers rekommendation i K-regelverken. En intressant vinkling på området vore att studera hur andra professioner på området ställer sig i deras rekommendationer vilket skulle ge förutsättningar till en jämförelse med min studies slutsatser där skillnader och likheter i undersökningarna hade haft förutsättningar att analyseras.

Referenslista

Ahlberg, S., Andersson, C., & Steiner, H. (2014). *Medelstora företags val mellan K2 och K3*. (Examensarbete, Lunds Universitet). Hämtad från:

<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=4468735&fileOid=4468744> [2018-08-03]

Ahrne, G., & Svensson, P. (2011). *Handbok i kvalitativa metoder*. 1:a uppl. Malmö: Liber

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

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori – policy och – praxis*. Malmö: Liber AB. Upplaga 2:1

Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser*. 2., uppdaterade [och utök.]. uppl. Lund: Studentlitteratur.

Bennet, R. J., & Robson, P. J. A. (1999). The use of external business advice by SMEs in Britain. *Entrepreneurship and Regional Development*, 11(2), 155-180

Björklund, M., & Paulsson, U. (2012). *Seminarieboken: att skriva, presentera och opponera*. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur

Björklund, N., & Fransson, H. (2017). *Valet mellan K2 och K3*. (Examensarbete, Handelshögskolan i Göteborg). Hämtad från:

https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/51465/1/gupea_2077_51465_1.pdf [2018-08-03]

Bodie, Z., Merton, R. C. & Cleeton, D. L. (2009). *Financial economics*. 2. Ed. Upper Saddle River, N.J. : Pearson Prentice Hall.

Bokföringsnämnden. (2012). *Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning* (BFNAR 2012:1).

Bokföringsnämnden (2012). *Bokföringsnämndens allmänna råd om byte mellan K-regelverken* (BFNAR 2012:4).

Bokföringsnämnden. (2016). *Bokföringsnämndens allmänna råd om Årsredovisning i mindre företag (K2)* (BFNAR 2016:10).

Bolagsverket. (2018). *Revisionsberättelse – aktiebolag*. Hämtad från:

<http://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/revisionsberattelse/berattelse-1.3313> [2018-08-17]

Broberg, A. (2009) *Bokslut & årsredovisning i mindre aktiebolag – K2*. Näsviken: Björn Lundén information.

Broberg, A. (2010). *Redovisningsnyheter*. Näsviken: Björn Lundén information.

Bryman, A. (2018). *Samhällsvetenskapliga metoder*. 3. uppl., Malmö: Liber AB

Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl. Malmö: Liber.

Brännström, Dan. (2014). *Att vägleda i valet mellan K2 och K3*. Hämtad från:
www.danbrannstrom.se/att-vagleda-i-valet-mellan-k2-och-k3. [2018-08-03]

Dalen, Monica. (2008). *Intervju som metod*. 1. uppl. Malmö: Gleerups utbildning

De Ruyter, K., & Wetzels, M. (1999). *Commitment in auditor-client relationships: antecedents and consequences*. *Accounting, Organizations and Society* 24.

Drefeldt, C. (2014). *K2 eller K3? – det är dags att vakna!*. Balans 2014. Hämtad från:
<https://www.tidningenbalans.se/kronika/k2-eller-k3-det-ar-dags-att-vakna/> [2018-08-03]

Drefeldt, C. & Törning, E. (2012). *Finansiell rapportering*. Lund: Studentlitteratur.

Drefeldt, C., & Törning, E. (2013). *Finansiell rapportering enligt K2 och K3*. Lund: Studentlitteratur

Drefeldt, C., & Törning, E. (2014). *K2: en guide till årsredovisning enligt K2*. Lund: Studentlitteratur.

Carrington, T. (2014). *Revision*. Solna: Liber

Clarkson, Max B.E. (1995). *A stakeholder framework for analyzing and evaluating corpora*, *Academy of Management*. [Elektronisk] *The Academy of Management Review*, vol. 20, nr. 1, s. 92.

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. (2nd European Edition) Glasgow: McGraw-Hill Education

Edlund, P.O., Högberg, O. & Leonardz, B. (1999). *Beslutsmodeller: redskap för ekonomisk argumentation* (4., [rev. uppl.]). Lund: Studentlitteratur.

Eierle, B., & Haller, A. (2009) Does size influence the suitability of the IFRS for small and medium entities? *Empirical evidence from Germany*. *Accounting in Europe*, 6(2), 195-230.

Eisenhardt, K.M., 1989, Agency Theory: An Assessment and Review, *Academy of Management Review*, 14, 1, 57-74

Eklom, B. (2016). Flexibelt och anpassat – redovisa med K3. Balans 2016. Hämtad från: <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/flexibelt-och-anpassat-redovisa-med-k3/> [2018-08-03]

Eriksson, C. (2012a). *REDOVISNING: Egenupparbetat eller förvärvat?*. Hämtad från: <https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/redovisning-egenupparbetat-eller-forvarvat/> [2018-08-03]

Eriksson, C. (2012b). *Specifika skillnader mellan K2 och K3*. Hämtad från:

<https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/specifika-skillnader-k2-k3/> [2018-08-03]

Eriksson, C. (2012c). Kval för K-val?. Hämtad från:

<https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/kval-for-k-val/> [2018-09-15]

Eriksson, C. (2013). Fastigheter – K2 eller K3? Hämtad från:

<https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/fastigheter-k2-eller-k3-2/> [2018-08-16]

Eriksson-Zetterquist, U., & Ahrne, G. (2011). i Ahrne, G., & Svensson, P. (2011). *Handbok i kvalitativa metoder*. Malmö: Liber

Esslinger, T. (1997). The role of the auditor as a business advisor. *Management Quarterly*, 38(2), 9-12.

EY. (2013). *K2 eller K3 – vad väljer du?*. Hämtad från:

<https://drivkraft.ey.se/2013/04/16/k2-eller-k3-vad-valjer-du/> [2018-09-16]

Falkman, P. (2000). *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur AB

Falkman, P., & Lundqvist, P. (2016). *Paradigmskifte inom redovisningen*. Hämtad från:

<https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2016/04/Paradigmskifte-inom-redovisningen.pdf>

FAR. (2003). *FARs revisionsbok 2004*. Stockholm: FAR förlag AB.

FAR . (2013). FAR - Branschorganisation för redovisnings-konsulter, revisorer & rådgivare. Hämtat från Far.se: <https://www.far.se/dittmedlemskap/nyheter/eu-uppgorelse-om-revisionspaketet>

Firth, M. (2002). Auditor-Provided Consultancy Services and their Association with Audit Fees and Audit Opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2002,29, 661-693

Flening, B. (2003). Vad var det egentligen som hände i Enron? Och hur kommer det sig att många investerare faktiskt upptäckte det i tid? *Balans*, 6-7 .

Funke, N. (2017). Bättre företagsklimat i Dalarna. Hämtat från:

<https://www.svt.se/nyheter/lokalt/dalarna/battre-foretagsklimat-i-dalarna> [2018-08-03]

Grant Thornton. (2017). *Hur K2 och K3 förhåller sig till varandra - en guide till studenter*. Hämtad från:

<http://students.grantthornton.se/siteassets/pdf/uppsatsamnen/hur-k3-och-k2-forhaller-sig-till-varandra-171212.pdf> [2018-08-03]

Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J. & Holmes, S. (2010). *Accounting theory*. 7th ed. Milton, Qld. : John Wiley.

Grønmo, S. (2006) *Metoder i samhällsvetenskap*. Liber AB: Malmö

Grönlund, A., Tagesson, T., & Öhman, P. (2013). *Principbaserad redovisning* (5:e uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.

Hammarström, M. (2018). *Brittiska KPMG tar radikalt grepp*. Hämtad från:
<https://revisionsvarlden.se/brittiska-kpmg-tar-radikalt-grepp> [2018-11-17]

Harboe, T. (2013). *Grundläggande metod: den samhällsvetenskapliga uppsatsen*. (1. uppl.) Malmö: Gleerup.

Hartwig, F. (2018). *Redovisningsteorins grunder*. Lund: Studentlitteratur AB

Hermansson, D., Hjalmarsson, R. & Yrjö Collin, S-O. (2015, september). *Oberoendehotet är överdrivet*. Tidningen Balans, 7. Hämtad från:
<https://www.tidningenbalans.se/debatt/oberoendehotet-ar-overdrivet/> [2018-08-03]

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

Jensen, M., & Meckling, W. (1976) Theory of the firm: *Managerial behaviour, Agency Cost and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economy* 3(4), 305-360

Jetis, E., & Pettersson, K. (2014). *Revisorns oberoende*. (Examensarbete, Handelshögskolan vid Karlstads Universitet). Hämtad från:
<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:736808/FULLTEXT01.pdf> [2018-08-03]

Johansson, C., Johansson, R., Marton, J., & Pautsch, G. (2013). *Extern redovisning*. Stockholm: Sanoma Utbildning

KPMG. (2018). *En snabbguide i K2 – Förenklat regelverk för redovisning*. Hämtad från: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/Snabbguide_K2.pdf [2018-09-16]

Lennartsson, R. (2012). *Nu är K3 här - vilken väg väljer du? : företagets verksamhet och intressenter påverkat valet mellan K2 och K3*. Balans, 8-9, 14-15.

Lennartsson, R. (2013). *Hög tid att välja mellan K2 och K3*. Balans, nr. 8, s. 17. Hämtad från: <https://www.paperton.com/shelf/reader/page/34/whitelabel/balans-2/uid/1343316/token/1f6eb275e1e884988ca1a6178a3d899dfef5d6d1/magazine/balans-nr-8-2013-2#page/34> [2018-08-03]

Lennevi, S., & Ståhlberg, R. (2013). *Revisorns oberoende*. (Examensarbete, Handelshögskolan vid Karlstads Universitet). Hämtad från:

<http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:634785/FULLTEXT01.pdf> [2018-08-03]

Lönnqvist, Rune. (2011). *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner* (5., [rev. uppl.]). Lund: Studentlitteratur

Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Johanneshov: TPB.

Pizzey, A. (1994). *Accounting and Finance a firm foundation* (4:e uppl.). London: Cassell

Polkinghorne, D. E. (2005). Language and meaning: *Data collection in qualitative research*. [Elektronisk] Journal of Counseling Psychology, vol. 52, nr. 2, s. 137-145.

Repstad, P. (2007). *Närhet och distans: kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*. (4. uppl.) Lund: Studentlitteratur AB

Repstad, P. (2012). *Närhet och distans: Kvalitativa metoder I samhällsvetenskap*. Lund: Studentlitteratur AB.

Sawan, N., Alzeban, A., & Hamuda, K. (2013). *Perceptions of Auditing and the Provision of Non-Audit Services: Case Study in Libya*. International Journal of Business and Management, 8 (14), 168-181.

Seidman, I. (2006). *Interviewing as Qualitative research: a guide for researchers in education and the social science*. New York: Teachers College Press.

Svanström, T. (2008). *Revision och Rådgivning: Efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Umeå Universitet

Thomasson, J. M.fl. (2000). *Den nya affärsredovisningen*. Malmö: Libr ekonomi

Thurén, T. (2007). *Vetenskapsteori för nybörjare*. 2., [omarb.] uppl. Stockholm: Liber.

Trost, J. (2012). *Enkätboken* (4 uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur AB.

Vetenskapsrådet. (2012). *Forskningsetiska principer inom humanistisksamhällsvetenskaplig forskning*. Hämtad från: <http://www.codex.vr.se/texts/HSFR.pdf> [2018-08-03]

Wallerstedt, E. (2009). *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år*. Stockholm: SNS Förlag.

Watts R. L., & Zimmerman J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.

Wüstermann, J., & Wüstermann, S. (2010). *Why Consistency of Accounting Standards Matters: A Contribution to the Rules-Versus-Principles Debate in Financial Reporting*. *Abacus*, 46(1), 1-27. doi: 10.1111/j.1467-6281.2010.00304.x

Zikmund, William G. (2000). *Business research methods*. 6. ed. Fort Worth, Tex.: Dryden Press.

LAGAR OCH REGELVERK

Bokföringslagen (SFS 1999:078)

Revisionslagen (1999:1079)

Årsredovisningslagen (1995:1554)

SOU 2008:79

Bilagor

Bilaga 1

Intervjumall, intervju med respondent 1-4

Inledning/Bakgrund

Har du jobbat här länge?

Vad har du för utbildning?

Hur många klienter jobbar du med?

Vad är din uppfattning om K-regelverken?

Vad anser du att det finns för fördelar respektive nackdelar med de olika regelverken?

Val

Hur många kunder har ni som har möjlighet att välja mellan K2 & K3?

Vad rekommenderar ni dessa kunder att välja?

Vilka faktorer spelar in vid dessa rekommendationer?

Varför ger ni dessa rekommendationer?

Vilka av faktorerna anser du vara de viktigaste?

Hur stor påverkan har er rekommendation till vad företagen väljer?

Hur viktigt anser du att valet är?

Vad tror du händer ifall företagen fattar ett ogenomtänkt beslut rörande reglerna?

Av de kunder du jobbat med hur väl anser du att företagen är insatta i regelverken?

Vilka omständigheter skulle kunna leda till att företag byter regelverk?

Händer det att företag efter en tid vill byta regelverk beroende av olika omständigheter?

Hur påverkas ni av vad andra revisorer tycker och agerar?

Avslutning

Hur har införandet av regelverket påverkat ert jobb?

Hur väl anser du att införandet av det nya regelverket fungerar?

Bilaga 2

Intervjumall, intervju med respondent 5-6

Har du jobbat här länge?

Vad har du för utbildning?

Hur många klienter jobbar du med?

Hur skulle du definiera oberoende?

Vilket är enligt dig det största hotet mot oberoendet?

Har du hamnat i en beroendeställning?

Vad gör du för att motverka att beroendeställning inträffar?