



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

Kurskod: FEKH69

Kursens titel: Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

Termin: VT 18

Vilka motiv förklarar beslutstagande i valet mellan K2 och K3?

Författare:

Alexandra Bäckbom 950305-5783

Robin Sköld 920704-4851

Victor Vaggö 950214-7219

Handledare:

Kristina Artsberg

Förord

Vi vill först och främst tacka Kristina Artsberg för en värdefull handledning och insiktsfullhet genom hela uppsatsskrivningen. Vi vill även rikta ett stort tack till samtliga företag som har ställt upp att medverka i den empiriska undersökningen.

Lund 2018-06-01

Alexandra Bäckbom

Robin Sköld

Victor Vaggö

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Vilka redovisningsteorier förklarar beslutstagande i valet mellan K2 och K3?

Seminariedatum: 2018-06-01

Ämne/kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Alexandra Bäckbom, Robin Sköld och Victor Vaggö

Handledare: Kristina Artsberg

Fem nyckelord: K2; K3; Regelverk; Redovisningsteori; PAT

Syfte: Syftet med denna uppsats är att undersöka vilka av redovisningsteorierna; institutionell teori, legitimitetsteorin, intressentteori och PAT som kan förklara valet mellan K2 och K3 samt motiven bakom valen av regelverk som kan kopplas till dessa redovisningsteorier.

Metod: Uppsatsen har en kvantitativ utgångspunkt och för att samla in empiriskt material har en enkätundersökning konstruerats och skickats ut.

Teoretiska perspektiv: Uppsatsens teoretiska referensram utgår från de fyra olika grenarna inom positiv redovisningsteori; PAT, institutionell teori, legitimitets- och intressentteorin.

Empiri: Empirin består av svaren som framkom av enkätundersökningen. Enkätundersökningens respondenter var mindre företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen. Frågorna ämnades undersöka företagens val mellan K2 och K3 samt motiven till dessa val.

Resultat: Slutsatsen av analysen är att PAT är den teori som kan beskriva valen som mindre företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen gör. Resterande teorier som undersökts i uppsatsen; institutionell, legitimitet- samt intressentteorin kan enligt vår empiri och analys inte beskriva valen av regelverk.

Abstract

Title: What accounting theories explain businesses choice between K2 and K3?

Seminar date: 2018-06-01

Course: FEKH69, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-cr)

Authors: Alexandra Bäckbom, Robin Sköld och Victor Vaggö

Advisor/s: Kristina Artsberg

Key words: K2; K3; Accounting Standards; Accounting theories; PAT

Purpose: The purpose of this study is to examine which of the following accounting theories; institutional theory, stakeholder theory, legitimacy theory and PAT that can explain small business choice between the swedish accounting standards K2 and K3. It also looks to explain the motives behind the choice of standard that can be related to these accounting theories.

Methodology: The essay has a quantative approach and a survey study has been conducted to gather empirical material.

Theoretical perspectives: The theoretical frame of reference is based on the four branches of positive accounting theory; PAT, institutional theory, legitimacy theory and stakeholder theory.

Empirical foundation: The empirical evidence derived from the survery study. The respondents were smaller swedish businesses from the field of research & development. The survey aimed to examine the choice of standards as well as the motives behind these.

Conclusions: The conclusion of the analysis is that PAT can explain the choice of accounting standards by smaller companies in the research and development field. The remaining theories can through the empirical foundation not explain the choice of accounting standards.

Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
F&U	Forskning och utveckling
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
H	Hypotes
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
K2	Kategori 2 regelverk
K3	Kategori 3 regelverk
NE	Nationalencyklopedin
PAT	Positive Accounting Theory
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

Contents

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problembeskrivning	2
1.3 Problemformulering:	3
1.4 Syfte	4
1.5 Avgränsningar	4
1.6 Disposition	5
2. Metod	6
2.1 Metodansats	6
2.2 Kvantitativ metod	6
2.3 Deduktiv ansats	8
2.4 Val av bransch	9
2.5 Den empiriska studien	9
2.5.1 Enkät	9
2.5.2 Population och urval	11
2.5.3 Bortfallsanalys	12
2.5.4 Tolkning av resultaten	13
2.6 Analysnivå	14
2.7 Primär- och sekundärdata	15
2.8 Val av teori	15
2.9 Litteratursökning	16
2.10 Metodkritik	17
2.10.1 Kritik mot/nackdelar med enkät	17
2.10.2 Kritik mot kvantitativ metod	18
2.10.3 Källkritik	19
3. Institutionalialia	21
3.1 Redovisningens grunder	21
3.2 Principer	22
3.3 K-regelverket	23
3.3.1 K2	24
3.3.2 K3	24
3.4 Skillnader mellan regelverken	26
3.5 Uppskrivning	27
3.6 Uppskjuten skatt	27
3.7 Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar	27
3.8 Leasing	28

4. Teori och tidigare forskning	29
4.1 Beslutsteori	29
4.2 Redovisningsteori	30
4.3 Positiv redovisningsteori	31
4.3.1 PAT	31
4.3.2 Institutionell teori	33
4.3.3 Intressentteori	35
4.3.4 Legitimitetsteori	38
4.4 Framtagande av enkätfrågor och motiv ur teori och institutionalia	39
5. Empiri	42
5.1 Enkäten	42
5.1.2 Regelverk	45
5.1.3 Bonus	45
5.1.4 Ägarstruktur	46
5.1.5 Branshpåverkan	48
5.1.6 Samhällets förväntningar	49
5.1.7 Motiv till val av K2	50
5.1.8 Beslutsinverkan K2	51
5.1.9 Motiv till val av K3	52
5.1.10 Beslutsinverkan K3	53
6. Analys	54
6.1 Motiv till val av regelverk	54
6.2 Motiv till val av regelverk - PAT	54
6.3 Motiv till val av regelverk - Institutionell teori	56
6.4 Motiv till val av regelverk - Intressentteorin	58
6.5 Motiv till val av regelverk - Legitimitetsteorin	59
7. Slutsats/Diskussion	61
7.1 Slutsats	61
7.2 Diskussion & förslag på vidare studier	64
7.3 Kritik	65
8. Referenslista	67
Bilaga 1 - Enkätfrågor	73

1. Inledning

I det första kapitlet beskrivs bakgrunden till uppsatsen. Vidare görs problembeskrivning och detta mynnar ut i studiens frågeställning som ämnas besvaras. Kapitlet avslutas med att beskriva syftet, de utvalda avgränsningarna samt uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Enligt Marton, Petterson & Lundqvist (2016) har den nationella redovisningen utvecklats under en lång tid världen över och har resulterat i olikheter mellan nationer. De menar att länders redovisning har speglat landets politiska och ekonomiska klimat, men i en värld som har blivit mer global har en efterfrågan på likartad och harmonisk redovisning vuxit fram. De beskriver att det framförallt är de noterade företagen som finns att handla på kapitalmarknaden som har fått ökat behov av harmoniserad redovisning för att investerare ska kunna jämföra potentiella investeringar från olika länder. Den privata organisationen International Accounting Standards Committee (IASC) som arbetar med att få en ökad harmonisering i redovisningen bildades år 1973. De berättar även att ett år efter millenniumskiftet genomförde IASB en omorganisering och ändrade sitt namn till International Accounting Standards Board (IASB) som är den officiella utgivaren av redovisningsnormen International Financial Reporting Standard (IFRS). Marton, Petterson & Lundqvist (2016) visar vidare på att denna norm har genom en EU-förordning fått betydande inflytande då alla europeiska börsnoterade företag måste följa IFRS och totalt är det över 120 länder som tillämpar standarden för noterade företag. De menar även på att det pågår diskussioner om att harmonisera den europeiska normen med den amerikanska motsvarigheten Financial Accounting Standards Board (FASB) och deras standard United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) om att få gemensamma redovisningsstandarder (Marton, Pettersson & Lundqvist, 2012 s 1-4).

Vid årsskiftet 2014 blev mindre företag, d.v.s. de som inte uppfyllde kraven för ett stort företag tvungna att välja vilket regelverk av K2 och K3 som de skulle följa (EY, 2013). Regelverken skiljer sig åt på flera punkter och är grundläggande uppbyggt på olika förhållningssätt. K2 är regelbaserat och med legal grund, medan K3 är principbaserad med en ekonomisk innebörd som grund (EY, 2013). Grant Thornton (2017) illustrerar skillnaden mellan principbaserat och regelbaserat genom en metafor med en gata och trafikljus. Trafikljuset symboliserar det regelbaserade regelverket, där man måste vänta på grönt ljus för att få gå över. Det principbaserade regelverket skildras som en gata utan övergångsställe eller trafikljus, utan utgång från principen att alltid kolla om det kommer en bil innan gatan korsas.

Även om båda regelverken tar avstamp från årsredovisningslagen (ÅRL) finns det i bokföringsnämndens allmänna råd tydliga regler för vad som får göras och inte (Grant Thornton, 2017). I K2, står det ordagrant att framtida reduktioner av framtida skatt inte får redovisas som en långfristig fordran (BFNAR 2008:1. kap 11.4). Även om det i årsredovisningslagen skulle kunna ge utrymme för detta gäller Bokföringsnämndens allmänna råd (Grant Thornton, 2017). I K3 möjliggör det principbaserade regelverket fler val och verktyg i redovisningen och bland annat finns möjligheten att aktivera kostnader för egenupparbetade immateriella tillgångar till balansräkningen (PwC, 2013). Vidare skiljer sig regelverken åt på flera andra punkter, som exempelvis uppskjuten skatt som inte är tillåtet i K2, möjligheten till komponentavskrivning i K3 samt fler skillnader som beskrivs i uppsatsens institutionalia (Hoogia, 2012). Tidigare har företag enligt god redovisningssed kunnat hämta vägledning från båda regelverken men efter räkenskapsåret för 2014 har man exklusivt behövt använda sig av ett av dem. (Grant Thornton, 2017). Då det endast är på grund av särskilda skäl som ett företag får byta från K3 till K2 regelverket (EY, 2016) bör företag noga pröva vilket regelverk som passar bäst till dess verksamhet och situation (PwC, 2016).

1.2 Problembeskrivning

Den tidigare nämnda regelförändring som skedde 2014 innebar att mindre onoterade företag har möjlighet att välja mellan K2 och K3 (EY, 2013). PwC (2013) förklarar att K2 är ett alternativ som anses enklare att tillämpa i sin redovisning men vid valet mellan regelverken finns det ett antal faktorer som ska tas i beaktning. De beskriver också att beroende på vilket val som görs

finns det både för- och nackdelar som påverkar redovisningens utformning. Som nämnt i uppsatsens inledning är ett exempel aktivering av egenutvecklade immateriella tillgångar i balansräkningen en punkt där K3 och K2 skiljer sig åt (PwC, 2013), som speciellt i forsknings- och utvecklingsbranschen är ett verktyg för att påverka resultat och balansräkning.

Då denna regelförändring öppnar upp utrymme för valmöjlighet ökar även möjligheterna för att olika motiv styr företagen vid val av regelverk. Exempelvis kan en person med rörlig ersättning kopplad till resultatet ha motiv att aktivera tillgångar då det ger lägre kostnader det innevarande året och därmed ett högre resultat samt en större balansomslutning. Är aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar det huvudsakliga motivet eller finns det andra motiv som styr företagens beslut i valet mellan K2 och K3 i forsknings- och utvecklingsbranschen? Tidigare forskning inom området av Watts & Zimmerman (1978), DiMaggio & Powell (1983) samt Clarkson (1995) har genom olika perspektiv försökt förklara beslutsprocessen vid val av redovisningsprinciper och lyckats nå olika slutsatser. I en svensk kontext har Collin et al (2009) gjort en studie med syfte att undersöka och förklara beslutstagandet i organisationer vid val av redovisningsregelverk genom tidigare nämnda upphovsmäns teorier.

Eftersom tidigare forskning har gjorts på vilka olika motiv som styr valet av regelverk men inte inom forsknings- och utvecklingsbranschen finns det ett kunskapsbidrag att tillföra. Detta för att kunna skapa en större förståelse för beteendet vid val av redovisningsregelverk.

1.3 Problemformulering:

Problembeskrivningen visar på att företag kan välja regelverk utifrån det utfall som är att föredra och uppsatsen undersöker vilka motiv som kan förklara dessa val. Detta leder oss till problemformuleringen som är:

– *Vilka motiv förklarar beslutstagande inom forsknings och utvecklingsbranschen i valet mellan K2 och K3?*

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka vilka motiv som ligger bakom valet mellan redovisningsregelverken K2 och K3 för företag i forsknings- och utvecklingsbranschen samt om tidigare teorier och forskning har förklaringsgrund för motiven vid valet.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsens omfattning är avgränsad till företag inom Sverige på grund av att K2 och K3 är svenska regelverk. Begränsningen har även gjorts till en bransch som är forsknings- och utvecklingsbranschen. Val av bransch diskuteras vidare i avsnitt 2.5 men en viktig anledning till valet är att företagens finansiella ställning inom denna bransch kan påverkas beroende på val av regelverk. Uppsatsen behandlar mindre företag som har möjlighet att välja mellan att redovisa enligt K2 eller K3. Årsredovisningslagen (ÅRL, 1 kap 3§) visar att mindre bolag definieras som bolag som inte överstiger mer än ett av de tre gränsvärden som är utsatta:

- Mer än 50 anställda
- Mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning
- Mer än 40 miljoner kronor i balansomslutning

Detta innebär att större bolag som uppfyller två av dessa tre gränsvärden, samt noterade bolag, inte kommer att behandlas i denna uppsats då de enligt lag måste redovisa enligt K3 (PwC, 2016).

Statistiska Centralbyrån upprättar klassifikationen för Standarden för svensk näringsgrensindelning, SNI, och klassificerar företag efter dess ekonomiska verksamhet (SCB, u.å.). År 2007 ersatte SNI 2007 tidigare versioner och har fem olika nivåer på branscher; Avdelning, huvudgrupp, grupp, undergrupp och detaljgrupp (SCB, u.å.). Naturvetenskaplig forskning och utveckling är en huvudgrupp, där det sedan finns detaljgrupperna; Bioteknisk forskning och utveckling, annan naturvetenskaplig och teknisk forskning och utveckling samt samhällsvetenskaplig och humanistisk forskning och utveckling (SCB, u.å.). Uppsatsen syftar till

att undersöka hela huvudgruppen Naturvetenskaplig forskning och utveckling och därmed undersöks även de inkluderade detaljgrupperna. Genom hemsidan www.allabolag.se kan avgränsningen göras till företag som är verksamma i den aktuella huvudgruppen genom hemsidans filterfunktion. Det har även gjorts en begränsning till aktiebolag för att rymma tidsplanen. Även noterade företag har fallit bort på grund av att de inte får tillämpa K2.

1.6 Disposition

Kapitel 2 - Metod

Efter uppsatsens inledning kommer ett metodavsnitt där uppsatsens tillvägagångssätt beskrivs. Metodansats, val av bransch samt datainsamlingsmetod redogörs för i detta kapitel. Valen som har gjort motiveras och i slutet tas kritik mot metodvalen upp.

Kapitel 3 - Institutionalialia

I kapitlet som behandlar institutionalialia redogörs redovisningens grunder och redovisningens principer. Därefter förklaras K-regelverket med fördjupning på K2 och K3 som framförallt kommer att beröra denna uppsats. Skillnader som finns mellan regelverken presenteras också tillsammans med förklaringar av de mest relevanta skillnaderna.

Kapitel 4 - Teori

I det fjärde kapitlet förklaras uppsatsens teoretiska referensram och de teorier som kommer att användas beskrivs.

Kapitel 5 - Empiri

I följande kapitel kommer en presentation av insamlad data från enkätundersökningen.

Kapitel 6 - Analys

I kapitel 6 kommer analysen som är baserad på uppsatsens empiri och teori.

Kapitel 7 - Diskussion & Slutsats

I kapitel 7 görs slutsatser av analysen samt en diskussion som leder till förslag på vidare forskning. Kapitlet avslutas med kritik riktad mot uppsatsen.

2. Metod

I detta kapitel beskrivs uppsatsens metod. Det börjar med grundläggande metodval samt en genomgång av kvantitativ metod som beskriver motivet till varför uppsatsen har en kvantitativ utgångspunkt. Därefter redogörs det för tillvägagångssättet för val av bransch, insamling av data samt urval. Avsnittet avslutas med en kritisk granskning av metodval, kvalitet samt källorna som använts i uppsatsen.

2.1 Metodansats

Denna uppsats har som utgångspunkt att undersöka vilka motiv som kan ligga bakom valet som företag gör mellan regelverken K2 och K3. Redan befintliga redovisningsteorier kommer att användas för att se om dessa kan ge en förklaringsgrund till de motiv som finns för företag i valet mellan K2 och K3. Beroende på vilket regelverk som väljs ges olika utfall. Då uppsatsen avser undersöka om det föreligger något samband mellan motiv och beslut kopplat till utvalda teorier har valet gjorts att använda oss av en kvantitativ metod och en deduktiv ansats. Målet är därför att utifrån empirin, som tas fram genom en enkätundersökning, se om det finns ett samband mellan de teorier som är valda för att beskriva olika motiv för val av redovisningsregelverk och valet som företag inom den valda bransch faktiskt gör.

2.2 Kvantitativ metod

Vid skrivandet av denna uppsats fanns det möjlighet att använda två olika metoder, kvalitativ eller kvantitativ. Bryman & Bell (2013) skriver att kvalitativ metod generellt har större fokus på ord än på siffror och har en induktiv syn på relationen mellan teori och praktik vilket innebär att teorin baseras på grundval av insamlad data. De skriver även att den är kunskapsteoretiskt inriktad och brukar ge utrymme för tolkning vilket innebär att fokus ligger på förståelse av den sociala verkligheten baserat på hur individer i en viss miljö tolkar denna verklighet. Kvalitativ

forskning kan även beskrivas som samhällsvetenskaplig forskning där det inte samlas in kvantitativ data (Bryman & Bell, 2013).

Bryman & Bell (2013) beskriver kvantitativ metod som en forskningsstrategi som fokuserar på kvantifiering när det kommer till analys och insamling av data samtidigt som den innehåller ett deduktivt synsätt på relationen mellan praktisk forskning och teori och med tyngd på teoriprövning. Det ses som att den kvantitativa metoden har en uppfattning av den sociala världen som innebär att den utgör en yttre och objektiv verklighet (Bryman & Bell, 2013). NE (2018) beskriver arbetssättet för kvantitativ metod som att forskaren planmässigt samlar in kvantifierbar och empirisk data för att sedan sammanfatta dessa i statistisk form. Vidare skriver de att arbetssättet är ofta formaliserat och varje steg är avskilt och definierat från varandra. De skriver även att utgångspunkten är representativa urval ur en grupp eller befolkning och med olika typer av mätinstrument undersöks dessa med mål att hitta samband, variation och fördelning. Något som kan ses som positivt med att använda sig av kvantitativa metoder är att forskaren själv inte är med och deltar i studien, vilket kan bidra till en positiv objektivitet (NE, 2018). Med hänsyn till egenskaperna för kvantitativ metod som beskrivits ovan har valet gjorts att använda sig av kvantitativ metod för denna studie. Empirin/enkäten som genomförts tar en kvantitativ ansats och kvantifierar den data som fåtts in. Den data som samlas in analyseras och förväntas leda till användbar information (Bryman & Bell, 2013).

Bryman & Bell (2013) menar att kvantitativa forskare har en del huvudfokus som även är viktiga vid valet av kvantitativ metod för denna uppsats. Bland det viktigaste inom kvantitativ metod är *mätning* och då siffror och statistik är vanligt inom den kvantitativa metoden finns det en del fördelar för mätning jämfört med för den kvalitativa metoden (Bryman & Bell, 2013). De menar vidare att det är viktigt att den data som samlas in och analyseras är mätbar för att ha en möjlighet att komma fram till något baserat på observationerna som tas fram.

Nästa viktiga faktor som Bryman & Bell (2013) tar upp är *kausalitet* eftersom att den har ett stort fokus på förklarande. De beskriver att inom den kvantitativa metoden vill forskare gärna förklara och undersöka olika motiv och orsaker till att något är som det är. Detta är relevant för uppsatsen eftersom att den inte bara syftar till att undersöka om det finns samband mellan utvalda teorier

och motiv utan även att närmare undersöka de olika faktorer och motiv som kan finnas för att företagen gör ett visst val.

Generalisering är ett tredje huvudfokus inom den kvantitativa metoden eftersom att forskarna ofta vill kunna säga något angående resultaten och om de är möjliga att kunna generaliseras till andra situationer eller grupper än de som blivit undersökta (Bryman & Bell, 2013). För att uppnå generaliserbarhet är det viktigt att fokusera på urvalet för att få fram ett så representativt urval som möjligt som bidrar till att resultaten inte är så pass unika för denna undersökning att det inte går att generalisera (Bryman & Bell, 2013).

Replikation är det sista huvudfokus och innebär att en forskare ska kunna replikera eller upprepa en annan forskares experiment och få ett liknande resultat (Bryman & Bell, 2013). De beskriver vidare att det viktiga inom replikation är att undvika den påverkan som forskarens värderingar och omdömen kan bidra med. Resultaten som framkommer från en undersökning bör vara opåverkade och objektiva och därför är det viktigt att detaljerat beskriva de steg som görs av forskaren för att det ska finnas möjlighet för någon annan att replikera (Bryman & Bell, 2013).

Då det görs en enkätundersökning i uppsatsen är urvalet väldigt viktigt för att skapa trovärdighet och ett representativt urval. Att studien är objektiv och opåverkbar är även av stor vikt och som nämnt ovan så är kvantitativ metod ett bra val i detta fall då en enkätundersökning innebär att vi själva inte deltar i studien vilket bidrar till högre objektivitet (Bryman & Bell, 2013, s. 176-179).

2.3 Deduktiv ansats

Föreliggande uppsats utgår från en deduktiv ansats som enligt Bryman & Bell (2013) är den vanligaste uppfattningen om hur relationen mellan praktik och teori inom samhällsvetenskapen ser ut. De förklarar att deduktiv teori utgår från att inom det valda område härleder en eller flera hypoteser utifrån den teori som rör området i fråga som därefter ska genomgå en empirisk granskning. Bryman & Bell (2013) beskriver att deduktion handlar om att utgå från befintliga teorier för att utifrån dem få fram observationer och resultat. Vid val av deduktiv teori är det viktigt att tydligt specificera hur information samlas in för att koppla denna till hypotesen (Bryman & Bell, 2013, s. 31). Motsatsen till deduktiv teori är induktiv teori som istället innebär

att försöka få fram en ny teori baserat på observationer och resultat (Bryman & Bell, 2013, s. 34).

Eftersom att denna uppsats kommer att ha sin utgångspunkt i deduktiv teori innebär det att uppsatsen utgår ifrån redan befintlig teori som är vald för denna studie. Den utvalda teorin kommer att tillsammans med institutionalia ligga till grund för enkätundersökningen som kommer att skapa observationer och därefter resultat.

2.4 Val av bransch

Uppsatsen är avgränsad till den bransch som passar ämnesvalet. Anledningen till att branschen passar till ämnesvalet är både på grund av storlek då det finns många företag i denna bransch som räknas som mindre/medelstora, men även baserat på skillnaderna som finns i redovisningsprinciper beroende på om ett företag väljer att använda sig av K2 eller K3. Den bransch som är vald till denna uppsats har specifika faktorer som kommer att innebära att den finansiella ställningen påverkas beroende på valet mellan de två regelverken.

Utvecklings- och forskningsbranschen är den bransch som är vald för föreliggande uppsats. En av anledningarna till valet av denna bransch är möjligheten som finns att aktivera egenutvecklade immateriella anläggningstillgångar vid val av K3 som regelverk. Det valda ämnet för uppsatsen har det sedan tidigare skrivits om bland studenter vid Lunds Universitet, men specifikt forsknings- och utvecklingsbranschen är inte en bransch som är särskilt omtalad kopplad till ämnet (Lunds Universitet, 2018). Därför finns det mer kunskap och information att upptäcka om denna bransch kopplat till problemformuleringen.

2.5 Den empiriska studien

2.5.1 Enkät

För att få fram underlag till uppsatsen har det skickats ut en enkät till relevanta företag som är anpassade till ämnesvalet med hänsyn till storlek på företag samt bransch.

Bryman & Bell (2013) beskriver att något som är typiskt för enkäter är att det vanligtvis inte finns någon intervjuare på plats som ställer frågorna, utan de som är utvalda att svara på frågorna får själva läsa och besvara. De skriver vidare att eftersom att det vid en enkät inte finns någon närvarande som ställer frågorna är det extra viktigt att frågorna är lätta att förstå och besvara. På grund av detta brukar enkäter ha få öppna frågor eftersom det är lättare att besvara slutna frågor, utformningen brukar vara lättförståelig och enkäten är ofta ganska kort för att undvika att respondenten inte ska tröttna och kanske låta bli att svara på enkäten helt (Bryman & Bell, 2013). Enkäten som användes till denna studie är utformad med till största del slutna frågor vilket innebär att fria svar inte varit möjligt. Slutna frågor har använts dels för att minska respondenternas tid, men även för öka chanserna till att få så många svar som möjligt, då det finns en del som inte lika gärna vill svara på öppna frågor, dels på grund av tid, men även på grund av de då kan behöva dela med sig av mer information.

Vid utformning av enkäten valdes de tre inledande frågorna för att få bakgrundsinformation om de svarande företagen. Detta för att få reda på deras storlek i antal anställda, nettoomsättning samt balansomsättning för att vara säkra på att endast företag inom valda avgränsningar påverkar resultatet. Resterande frågor i enkäten formulerades framförallt för att kunna kopplas till uppsatsens valda teorier samt den institutionalia som presenteras i avsnitt 3. Enkäten var utformad med endast en öppen fråga och resterande slutna frågor och bestod av totalt 13 frågor. Frågorna formulerades lättförståeligt och antalet frågor var lagom för att få fram den information som behövdes men samtidigt inte för många för att inte ta för mycket tid av respondenterna. Designen gjordes enkel för att lägga fokus på enkätfrågorna. Vidare resonemang hur frågorna formulerats mer specifikt diskuteras i avsnitt 4.4 efter att institutionalia och teori presenterats.

Ytterligare anledningar till att enkät valdes som underlag för denna uppsats är att enkäter är billigare än t.ex. intervjuer att administrera, både räknat i tid och kostnader. Enkät bidrar även till en förenkling geografiskt sett då urvalet kan vara spritt till olika delar av landet men ger ändå möjligheten att skicka ut till ett stort antal på en och samma gång. Denna metod möjliggör att samtliga företag inom avgränsningen kan svara på enkäten. Respondenterna har även möjlighet att själva välja när de vill besvara enkäten vilket kan bidra till att det passar deras behov bättre (Bryman & Bell, 2013).

Vid utskick av enkäter är det vanligt att ett visst bortfall förekommer vilket kan påverka trovärdigheten av studien. Det finns en del åtgärder att följa för att minska bortfallet så mycket som det är möjligt (Bryman & Bell, 2013). För att respondenterna ska förstå syftet med enkäten har ett informationsmail utformats där författarna presenteras och som beskriver tanken med enkäten, varför den är viktig för uppsatsen och varför respondentens tid att svara på den uppskattas. Detta menar Bryman & Bell (2013) ökar chansen till att respondenterna svarar på enkäten. Det förklarades även hur företaget hade hittats och sedan hur mailadressen hade funnits. Dessutom skickades påminnelser ut till de respondenter som inte svarade inom en vecka för att påminna de som inte svarat. Utformningen av enkäten försökte hållas kort och relevant för att respondenterna inte skulle tappa intresset samtidigt som layouten var enkel men tydlig. Det var endast en öppen fråga för att effektivisera och för att öka chanserna till många svaranden (Bryman och Bell, 2013).

2.5.2 Population och urval

Population kan beskrivas som en avgränsad mängd respondenter som är utvalda att studera vid en statistisk undersökning (NE, 2018). Bryman & Bell (2013) förklarar att en population består av samtliga enheter som urval görs från och enheterna kan omfatta t.ex. människor, städer, skolor eller företag. I detta fall är populationen alla företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen som uppfyller kraven för att få välja mellan K2 och K3 som regelverk. För att få fram alla dessa företag har en internetsida med företagsinformation (www.allabolag.se) använts.

Eftersom att det oftast hade tagit alldeles för mycket tid att undersöka en hel population brukar man göra ett urval genom att ta ett stickprov enligt NE (2018). Man kan utföra ett slumpmässigt urval vilket innebär att man slumpmässigt lottar fram individer i populationen, eller så kan man göra ett systematiskt urval då man väljer t.ex. var femtionde person eller företag i en lista (NE, 2018). Urval kan beskrivas som den del av populationen som väljs ut för representera hela populationen och det finns i princip alltid ett behov eller ett krav att skapa ett urval vid kvantitativa undersökningar (Bryman & Bell, 2013, s. 189-190). Vid denna studies urval valdes samtliga respondenter i populationen då antalet respondenter inte gjorde det praktiskt omöjligt att utföra.

Urvalet har gjorts genom hemsidan www.allabolag.se, och har med hjälp av hemsidans avgränsningfilter. Ur branschavgränsningen kan man filtrera till alla företag under huvudgruppen naturvetenskaplig forskning och utveckling till de tre detaljgrupperna under:

- Bioteknisk Forskning & Utveckling
- Naturvetenskaplig och Teknisk Forskning & Utveckling
- Samhällsvetenskaplig och Humanistisk Forskning & Utveckling

Efter detta kan avgränsningar till endast aktiebolag göras vilket har valts som avgränsning i uppsatsen för att rymma tidsplanen. Ur dessa kan sedan ytterligare avgränsningar göras för antal anställda samt nettoomsättning för att undvika att fråga företag som är över kravgränserna för K3 och måste använda sig av det regelverket. Av de företag som återstår finns det flera som är börsnoterade och dessa måste även väljas bort för att de tillämpar IFRS. För att sälla bort har vi använt oss av www.avanza.se som är en börsmäklare och undersökt så de företag vi skickar enkäten till inte är börsnoterade. Efter avgränsningarna är det 141 företag som ingår i undersökningen och blir således totalpopulationen.

Val av population för denna uppsats gjordes framförallt för att företag inom F&U branschen har möjligheten att aktivera egenutvecklade immateriella tillgångar och att beroende på om ett företag väljer att göra detta eller inte kommer det att påverka företagets finansiella ställning. Därför är denna populations motiv för val av regelverk intressant att undersöka.

2.5.3 Bortfallsanalys

Enkäten har skickats till 141 företag som är verksamma inom F&U branschen. Eftersom enkäten skickades till hela populationen inom avgränsningen fanns det inte möjlighet att skicka till fler företag vilket innebär att en totalundersökning inom F&U branschen gjordes. Av utskicket till 141 företag svarade 28 stycken vilket ger en svarsfrekvens på ca 20 % och ett bortfall på ca 80 %. Bortfallsanalysen gör det möjligt att analysera vilka respondenter som inte har svarat och ifall dessa skulle representera en grupp med liknande svar. SurveyMonkey (u.å.) som är en internetbaserad tjänst som möjliggör webbenkäter anser att svarsfrekvenser på mellan 20-30% vid webbenkäter där det inte finns någon relation mellan respondenterna och den som undersöker är en mycket bra svarsfrekvens.

De tre första frågorna i enkäten behandlade företagens storlek baserat på antal anställda, nettoomsättning samt balansomslutning. Utifrån svaren på de tre första frågorna på enkäten kan en slutsats göras att det framförallt var relativt små företag som svarade på enkäten, alltså företag med få anställda och låg nettoomsättning samt balansomslutning.

Efter första utskicket erhöles svar från 18 företag, och efter ett påminnelsemail en vecka senare erhöles svar från ytterligare 10 stycken. Av dessa har en respondent svarat på en av frågorna att de var börsnoterade. Samtliga svar från denna respondent har tagits bort från studien då svaren inte går ihop med studiens syfte då som börsnoterat företag kan man inte göra detta val (EY, 2013).

Efter att både introduktionsmailet samt påminnelsemailet skickats ut erhöles svar på mail från fyra respondenter som tillhörde gruppen av bortfall. Tre av dessa skrev att de inte hade tid att svara på enkäten. En svarade att ingen på företaget hade tillräckligt adekvat kunskap för att kunna besvara enkäten. Även om det hade varit mer fördelaktigt om de kunnat svara på enkäten ses svaren från bortfallen som positivt då det kan säkerställas att enkäten kom fram till rätt person.

2.5.4 Tolkning av resultaten

För att kunna tolka och beskriva resultat av kvantitativ data finns det grundläggande tekniker (Bryman & Bell, 2013). Bryman & Bell hävdar även att det är viktigt att planera hur datan skall analyseras, helst innan konstrueringen av datainsamlingen. Uppsatsen har använt en univariat analys där en variabel analyseras i taget och en bivariat analys där två variabler analyseras samtidigt (Bryman & Bell, 2013). Till univariat analys har uppsatsen tillämpat diagram som enligt Bryman & Bell (2013) tillhör de vanligaste metoderna av deskriptiv statistik. Diagram är lätta att tolka, och det är främst cirkeldiagram där den procentuella andelen går att utläsa, samt stapeldiagram som denna uppsats använt till för en univariat analys (Bryman & Bell, 2013).

En bivariat analys syftar till att analysera hur två variabler förhåller sig till varandra (Bryman & Bell, 2013) och enligt Wahlgren (2012) används korstabeller som regel för att kunna jämföra två

olika variabler. Till denna undersökning har bland annat korstabeller använts för att jämföra de svarande företagen genom två olika frågor. Genom att göra en korstabell där två olika grupper delas upp beroende på vilket regelverk de tillämpar har det gjorts jämförelser mellan hur många av vilken grupp som använder bonusersättning till företagsledningen. Korstabeller har även använts till att jämföra regelverk och ägarstruktur. Det är statistikprogrammet SPSS som denna uppsats tillämpat för att göra korstabeller. Den bivariata analysen genom korstabeller undersöker inte orsak och effekt utan endast om det finns ett samband mellan variablerna (Bryman & Bell, 2013). Vidare menar Bryman & Bell (2013) att det därför inte möjligt att dra en slutsats att en variabel orsakar en annan utan det går endast att konstatera ett samband.

Den tidigare planeringen för uppsatsen innefattade att tillämpa en statistisk analys och hypotesprövning. Utfallet av enkäten som erhöll 27 respondenter gjorde att planeringen behövdes göras om då antalet respondenter var för få. Bland annat uppfylldes inte grundförutsättningarna för att göra T-test och Chi-square test som tidigare var planerat.

2.6 Analysnivå

Enligt Bryman & Bell (2013) kan forskningen delas in i olika analysnivåer där man kan välja vilka som ska vara forskningens primära analys- och mätenheter. Vidare beskriver de fyra olika analysnivåer som forskningen kan delas in i och dessa är:

- *Individnivå*. Detta kan vara t.ex. chefer eller anställda.
- *Gruppenivå*. Till exempel olika avdelningar på ett företag eller företagsledningen.
- *Organisationsnivå*. Exempel på detta är ett företag eller en arbetsplats..
- *Samhällsnivå*. Detta innefattar sociala, nationella, ekonomiska och politiska kontexter där företag verkar.

Forskningen kan utgöras av en av dessa analysnivåer eller en kombination av flera analysnivåer, detta för att göra det möjligt att kombinera data från olika analysnivåer för att kunna göra en givande analys (Bryman & Bell, 2013).

Uppsatsens forskningskällor är en kombination av individ-, organisation-, grupp- och samhällsnivå. Dessa olika nivåer är valda baserat på de olika teorier som är valda samt de frågor som ställdes till företagen. Anledningen till att olika analysnivåer används i uppsatsen är att de

valda teorierna till viss del fokuserar på olika nivåer. Frågan som rör företagsledningens motiv till val av ett visst regelverk och som även rör teorin PAT kommer att analyseras på individ- och grupp-nivå. Institutionell teori, legitimitetsteorin och intressentteorin med tillhörande frågor kommer att analyseras på organisationsnivå samt samhällsnivå.

2.7 Primär- och sekundärdata

För att få underlag och data till denna uppsats har primär- och sekundärdata använts. Primärdata kan beskrivas som material som forskaren själv samlat in och sekundärdata är material som är insamlat av andra (Lundahl & Skärvad, 2009). Enkätundersökningen som genomförts är studiens primärdata. Sekundärdata som använts är Bokföringsnämnden samt hemsidor med tolkningar av lagar och normer. Källorna som är valda använda är t.ex. revisionsbyråerna PwC och Grant Thornton och vi tycker att dessa är legitima källor som valts att lita på. Vi är medvetna om att de lagar och normer som använts till viss del är tolkade. Övriga källor som är använda är tidigare forskning, böcker, artiklar och hemsidor.

2.8 Val av teori

Den teoretiska referensramen är grunden för uppsatsen då problemformuleringen har sin utgångspunkt i teorierna. Teoriavsnittet inleds med beslutsteori då det enligt NE (2018) ger en förklaring till hur beslut tas i organisationer generellt och hur individer resonerar vid beslutssituationer. Detta kompletteras sedan med redovisningsteori i allmänhet som ger en beskrivning av inriktningar inom redovisningsteorin och dessa syftar till att förklara motiven bakom beslut. Två olika inriktningar inom redovisningsteori är normativ- och positiv redovisningsteori där positiv är lämplig för den frågeställning som vår uppsats ska besvara (Deegan & Unerman, 2011). Positiv redovisningsteori är enligt Deegan & Unerman (2011) den inriktning som beskriver hur redovisning utförs och vilka motiv som finns för utförandet. Inom denna har det valts att ta med fyra teorier för att få en nyanserad och bred teoretisk referensram som ger verktyg för en analys med olika perspektiv. Samtliga förklarar varför val görs men på olika sätt vilket gör dem intressanta för uppsatsen. PAT utgår från att individen tar beslut som är bäst för denna medan institutionell teori, intressentteorin och legitimitetsteorin förklarar varför

beslut tas utifrån faktorer som finns runtomkring (Deegan & Unerman, 2011). Sammantaget utgör de samlade teorierna en teoretisk referensram som ger möjlighet att besvara uppsatsens frågeställning.

2.9 Litteratursökning

Till studien har en litteratursökning gjorts i form av tidigare studier, kurslitteratur, vetenskapliga artiklar, branschtidningar och rådgivning från revisions och redovisningsbyråer. Sökningen påbörjades genom att filtrera fram tidigare uppsatser från kursen FEKH69 på Lunds Universitet för att få en övergripande bild på vilka ämnen och problem som har studerats. I kombination med dokumentet från kandidatkursen med ämnesförslag som laddats upp på kurshemsidan fann vi ämnet “accounting choice” intressant och vi såg en möjlig kunskapslucka att fylla.

För att utforma strategin för sökningen gjordes en övergripande genomläsning av tidigare kandidatuppsatser på Lunds Universitet för att få inspiration och förslag på relevanta källor. Detta i kombination med en diskussion med handledare så utformades ett antal sökord som blev grundpelaren i litteratursökningen. Dessa var “accounting choice”, “agent theory”, och “accounting theories”. Vidare efter handledning utvidgades sökorden till de valda teorierna som presenteras i 2.8. Dessa var framförallt “Positive Accounting Theory”, “PAT”, “Institutional theory”, “Stakeholder theory” och “Legitimacy theory”. Sökningen gjordes i Lubsearch som är Lunds Universitets artikeldatabas och filtrerades till att få fram vetenskapliga artiklar som var “peer reviewed” för att öka tillförlitligheten på källorna. Sökorden gav dessutom många träffar och en filtrering gjorde det lättare att gå igenom samtliga artiklar på sökordet. I de artiklar som vi fann intressanta läste vi först sammanfattningen som finns i databasen för att sedan välja ut de som var relevanta för problemformuleringen och läsas igenom. Lubsearch har även en funktion där man kan snabbt hitta relaterade och liknande artiklar vilket vi använde när vi funnit en relevant källa. Dessutom gick vi igenom flera artiklars referenslista för att hitta ytterligare källor. Vi har då haft källor som refererat till varandra men för att undvika felaktig källhänvisning har vi alltid haft i åtanke att referera korrekt.

Vidare fick vi även en lista på förslag på vetenskapliga artiklar som kan vara relevanta av vår handledare. Listan utgick från sökordet “choice” och hämtades ur handledarens databas.

Vetenskapliga artiklar kombinerades även med kurslitteratur som angetts i kursanvisningarna, till exempel Bryman & Bell (2013) och Deegan & Unerman (2011).

Då K-regelverken bildades först 2014 behövdes det aktuella och nya källor. Därför gjordes en googlesökning och flest relevanta träffar fanns från redovisnings- och revisionsbyråer då det krävs en hög grad av aktualitet i deras verksamheter. Vi läste även igenom BFNs rekommendationer och dessa i kombination med artiklar från redovisnings- och revisionsbyråer utgjorde större delen av källorna som används i institutionalian.

2.10 Metodkritik

2.10.1 Kritik mot/nackdelar med enkät

Enligt Bryman & Bell (2013) finns det en del nackdelar med att genomföra en enkät istället för att göra en strukturerad intervju. För det första så finns det vid en enkät ingen möjlighet att hjälpa respondenterna att förstå eller tolka frågorna och om den svarande inte förstår en fråga kan det därför innebära uteblivna svar (Bryman & Bell, 2013). De skriver vidare att i en enkät kan man inte heller ställa några uppföljnings- eller följdfrågor vilket bidrar till att respondenten inte kan fördjupa sina svar. De förklarar då att vid öppna frågor är detta dock lättare och man därför har i öppna frågor större chans att få in mer information. I en enkät är det enligt Bryman & Bell (2013) också vanligare att respondenten lättare tröttnar på frågorna än vid en intervju och detta är framförallt vanligt om frågorna inte intresserar eller engagerar den svarande. De hävdar också att om enkäten är uppbyggd på det sätt att de svarande kan se hela enkäten innan de börjar svara på frågorna gör det att inga av frågorna längre är oberoende av varandra och man kan därför inte vara säker på att frågorna besvarats i den ordning som tanken är.

Vid genomförandet av en strukturerad intervju finns det vetskap gällande vem som svarar på frågorna och att inte veta detta kan vara en nackdel samt vid utskick av en enkät är det omöjligt att veta exakt vem det är som svarar på frågorna (Bryman & Bell, 2013). De förklarar också att om t.ex. svar önskas från en chef på ett företag och frågorna skickas till den personen, kan frågorna skickas vidare och besvaras av någon annan. Den tilläggsinformation som kan samlas in genom att träffa en person på plats uteblir vid utskick av enkät enligt Bryman och Bell (2013).

Den största nackdelen med enkät är förmodligen det stora bortfallet som vanligtvis sker och ett stort bortfall kan bidra till fel samt skevheter vilket är något som kan undvikas om det istället utförs en strukturerad intervju (Bryman & Bell, 2013).

2.10.2 Kritik mot kvantitativ metod

Bryman & Bell (2013) skriver att den kvantitativa forskningsmetoden har fått en del kritik, framförallt från de som förespråkar kvalitativ metod. De menar att kritiken mot den kvantitativa metoden är att samhällsforskare tillämpar en naturvetenskaplig modell som innebär att det inte finns någon skillnad mellan den sociala verkligheten och den naturliga ordningen. De förklarar vidare att detta innebär att hänsyn inte tas till att människor tolkar världen och samhället som de lever i, vilket inte stämmer överens med naturvetenskapens syn. Enligt Bryman & Bell (2013) är kritik som riktats mot den kvantitativa metoden även riktat mot att mätprocessens och precisionens riktighet fattas. De menar att måtten och begreppen som utvecklas av samhällsvetarna inte ger en bild av verkligt slag. Bryman & Bell (2013) menar att kritiken syftar till att mätprocessen skulle vara bristfällig, då man förutsätter att respondenterna förstår det som är väsentligt i enkätfrågorna men det finns en risk att denna förutsättning inte alltid stämmer.

Vidare skriver de att kvantitativ metod förlitar sig på mätprocesser och mätinstrument vilket gör att kopplingen som finns mellan forskningen och vardagen kompliceras. Enligt Bryman & Bell (2013) har det riktats kritik även mot detta då man inte kan veta om de svarande har den kunskap som krävs för att besvara en viss fråga, eller om detta är en fråga som de faktiskt stöter på och intresserar sig för i sin vardag. Bryman & Bell (2013) påstår alltså att man inte kan veta om alla som svarar har lika mycket kunskap eller är tillräckligt medvetna och insatta i ämnet.

En sista kritik av Bryman & Bell (2013) som brukar riktas mot metoden är att det inte går att veta hur det som verkar vara en relation mellan variabler har skapats av individer som påverkas av relationen. Detta innebär att det inte går att veta hur individerna påverkar relationen som verkar finnas mellan variablerna och att dessa resultat inte är kopplade till vardagliga sammanhang (Bryman & Bell, 2013). Kritiken som finns och som beskrivits ovan är inget som uppsatsen har kunnat ta hänsyn till eller påverka, utan det är problem som finns vid användandet av kvantitativ metod (Bryman & Bell, 2013).

2.10.3 Källkritik

NE (2018) skriver att källkritik syftar till att kritisk granska om informationen i en källa är sanningsenlig eller falsk och om informationen kan användas eller om den är oanvändbar för den fråga som ska besvaras. NE (2018) beskriver vidare att i grund och botten innebär källkritik att granska trovärdigheten på källan och initialt är identifikationen viktig för källkritiken. Detta innebär kontroll av upphovsman, tillkomsten av källan och vad avsikten med tillkomsten var samt att det görs skillnad på kvarlevor och berättande källor (NE 2018). Enligt NE (2018) beskrivs en kvarleva som det som finns kvar av något och en berättelse om något. Det finns tre fundamentala kriterier gällande berättade källor:

- *Tidskriteriet:* Detta innebär att ju kortare tid källan har funnits, ju mer aktuell är den och det ökar trovärdigheten.
- *Beroendekriteriet:* En källa med trovärdighet ska inte ha influerats av en annan källa. Trovärdigheten i ett påstående bygger på att minst två av varandra oberoende källor bekräftar detta.
- *Tendenskriteriet:* Motiven som upphovsmannen har för att påverka opinionen (NE, 2018).

Uppsatsens källor delas främst upp i de som ingår i det teoretiska avsnittet och de som ingår i institutionalia. I teoriavsnittet har vi valt att i så stor utsträckning som möjligt söka oss till upphovsmännen av teorierna. I de fall där teorierna återberättas i ett annat forum har vi haft ett kritiskt perspektiv då det finns risk för felaktiga vinklingar av teorierna och trovärdigheten kan då försämrats. Stort sett alla teorier har sin uppkomst längre bak i tiden vilket gör att det finns en risk att de inte är lika aktuella idag då världen ständigt är föränderlig. Tendenskriteriet bör även vara i åtanke då upphovsmännen kan ha motiv vid framtagandet av teorierna. Samtidigt används teorierna ständigt i vetenskapliga artiklar och detta skapar en aktualitet och trovärdighet. Då Deegan & Unerman (2011) har använts i stor utsträckning för insamling av information gällande teorierna är tendenskriteriet relevant att ha i åtanke då det kan finnas motiv för författaren att göra en vinkling. Eftersom vårt syfte är att testa hur väl teorierna förklarar beteendet vid beslut innehar hela studien ett kritiskt perspektiv till dessa.

I institutionalia har stora revisionsbyråer använts främst för att samla in information gällande K2 och K3. Även här är tendenskriteriet viktigt då det kan finnas motiv från revisionsbyråer att styra informationen åt någon riktning. Det är något vi har haft i åtanke vid granskningen av källans trovärdighet. I övrigt har bokföringsnämndens vägledning och riktlinjer använts för att samla information rörande K2 och K3.

Kritik som rör den data vi samlat in genom enkätundersökning berörs i avsnitt 2.6.3.

3. Institutionalialia

I uppsatsens tredje kapitel presenteras institutionalialia för studien. Först beskrivs redovisningens grunder och principer för att sedan fokusera på K-regelverket. Därefter presenteras skillnader mellan regelverken K2 och K3 och kapitlet avslutas med en genomgång av några utvalda skillnader som är relevanta för uppsatsen.

3.1 Redovisningens grunder

Det finns spår från redovisning sedan mer än två tusen år före Kristus som till stor del var minnesanteckningar för att hålla reda på fordringar och skulder (Artsberg, 2005). Hon menar att på senare tid har redovisning blivit allt viktigare för att kapitalmarknaden och vinstintresset har ökat. Definitionen av redovisning kan enligt Grönlund, Tagesson & Öhman (2012) variera, vissa anser att redovisning är en beskrivning eller anteckning av något som hänt, samtidigt som andra anser att redovisning är en metod att räkna ut en periods resultat (Grönlund, Tagesson & Öhman 2012). Nilsson (2011) menar att historiskt finns det i stora drag två perspektiv i redovisning, den angloamerikanska med stor fokusering på självreglering av privata organisationer och den kontinentaleuropeiska som med Tyskland i spetsen använt lagstiftning som det reglerande organet. Vidare menar han att Sverige historiskt mer har lutat åt det tyska perspektivet men på senare tid har en ökad självreglering ägt rum, främst med Föreningen Auktoriserade revisorer (FAR) i som en del av normbildandet. Nilsson (2011) skriver att skillnaden mellan perspektiven beror främst på att de olika finansieringstraditionerna i länderna. Han menar vidare att kontinentaleuropeiska företag har finansierats genom banker medan de angloamerikanska har förlitat sig till den privata kapitalmarknaden. På senare tid har dock stora delar av världen vänts sig mot det angloamerikanska finansieringsvalet och därför har även det amerikanska normsystemet påverkat länder världen över (Nilsson, 2011).

Redovisningen essentiella regel är att alla utgår från samma grundläggande principer vilket gör att redovisningsinformationen anses vara *begriplig* (BFNAR 2008:1). I Sverige lyfter regelverket

också fram tre kvalitativa egenskaper: *Tillförlitligt, relevant & väsentligt*. Definitionerna för egenskaperna återfinns i andra kapitlet i BFNAR 2012:1 där det beskrivs att redovisningen är relevant när informationen påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av händelser. Tillförlitlighet menas att informationen är neutral och inte innehåller väsentliga fel och att information är väsentlig definieras vidare som att om den utelämnas eller är felaktig kan detta påverka de beslut som användare fattar (BFNAR 2012:1 kap 2). Dessa egenskaper ska präglade redovisningen och utgör grunden för att kunna använda redovisningen i olika sammanhang (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2012).

3.2 Principer

Det finns i generell mening inga rätt eller fel i redovisning enligt Grönlund, Tagesson & Öhman (2012), utan olika redovisningsmetoder kan vara rätt och riktigt beroende på vem, var och när den redovisas. De förklarar vidare att i Sverige finns det ett begrepp som överordnar sig allt annat, kallat *god redovisningssed*. Den innebär att företag i första hand ska följa lagar och rekommendationer men där dessa inte finns att tillämpa, följa den sed som gäller bland seriösa företag (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2012). I takt med EU-inträdet beskriver de att ett engelskt begrepp: *True and fair view (rättvisande bild)* också blivit övergripande. Författarna menar på att det innebär att företag ska lämna adekvat och tillräckligt med information för att på ett rättvist sätt visa hur företagets verksamhet har gått.

Grönlund, Tagesson & Öhman (2012) skriver att det finns flertalet principer som företagen måste följa och som har utvecklats under lång tid. Vidare förklarar de att fortlevnadsprincipen är en princip som förutsätter att företagen ska fortsätta sin verksamhet inom överskådlig tid. Nästa princip som beskrivs av författarna är Försiktighetsprincipen som innebär att värdet av tillgångar och intäkter inte ska överskattas samt att värdet på skulder och kostnader inte ska underskattas. Principen om konsekvent tillämpning och jämförbarhet gör att liknande transaktioner och andra händelser ska tillämpas med likartade begrepp, principer och värderingsgrunder under en längre tid (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2012).

3.3 K-regelverket

Marton et al (2012) beskriver hur International Accounting Standards (IAS)-förordningen tillåter medlemsländer att reglera de företag i sina länder som inte ingår i IFRS-normen, d.v.s. alla företag som inte är börsnoterade. Vidare förmedlar de att i Sverige har valet gjorts att även moderföretag i koncerner får använda sig av IFRS trots att de inte är noterade, men dotterföretag eller juridiska personer får inte det. De företag som inte tvingas tillämpa IFRS regleras i Årsredovisningslagen (ÅRL) och genom Bokföringsnämnden (BFN) enligt Marton et al (2012). BFN har utvecklat ett ramverk som delar in företag i fyra olika kategorier baserat på dess storlek och företagsform (Marton et al, 2012).

Marton et al (2012) förklarar att företag som är i Kategori 1 (K1) får upprätta ett så kallat förenklat årsbokslut och de företag som går under K1 får ha en nettoomsättning på högst tre miljoner kronor. Vidare beskriver de att typiska karaktärsdrag är enskilda näringsidkare och handelsbolag med endast fysiska personer som ägare.

Företag som använder sig av K2 regelverket kallas för mindre företag och dessa har möjligheten att byta regelverk till K3, medans företag som uppfyller minst två av följande tre villkor måste använda K3:

- Medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50
- Balansomslutningen har de senaste två åren varit mer än 40 miljoner kronor
- Redovisad nettoomsättning har under vart och ett av de senaste två räkenskapsåren varit mer än 80 miljoner kronor.

(ÅRL, 1 kap 3§)

De företag som går under K4 är företag som tillämpar IFRS men som inte är börsnoterade (Törning, u.å.). Hon menar vidare att det finns många företag som tillämpar K4, där en av anledningarna är för att det är mest harmoniskt med internationella ramverk.

För de företag som har möjlighet att välja mellan K2 och K3 behöver valet inte vara slutgiltigt enligt Bengtsing (2013). Hon förklarar vidare att företag som tillämpar K2 kan alltid byta till K3, medan företag som tillämpar K3 kan byta till K2 om det finns särskilda skäl. Både K2 och K3

har dess grund i årsredovisningslagen, och revisionsbyrån Grant Thornton (2014) rekommenderar därför att verksamheter läser både Bokföringsnämndens bestämmelser såväl som Årsredovisningslagens lagtext.

3.3.1 K2

Kategori 2 regelverket (K2) återfinns i BFNAR 2008:1 (BFN) och kallas för Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag. Törning (u.å.) menar att regelverket präglas av förenklingsregler och få justeringar mellan redovisning och inkomstdeklaration. Hon förklarar även att det ska följas i sin helhet och utan avvikelse. Om det finns osäkerheter kring en fråga ska företaget få vägledning genom att först se liknande regler, sedan genom de grundläggande redovisningsprinciper i årsredovisningslagen 2 kap 4§ samt grundläggande principer som beskrivs i BFN (Törning, u.å.). Dessa principer är; *fortlevnadsprincipen, konsekvent tillämpning, periodiseringsprincipen, individuell värdering, bruttoredovisning och kvittningsförbud, kontinuitetsprincipen* samt *avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper* (BFNAR 2008:1 Kap 2).

K2 är regelbaserat, vilket ger mindre utrymme för tolkningar och kan göra det mer konkret samt förenklar tillämpningen (PwC, 2013). EY (2013) menar dock att detta kan ge en förenklad bild av verkligheten och komplexa företag kan ses mer transparenta om de använder K3. I K2 finns det även undantag från de grundläggande principerna, bland annat kan företag undanta att periodisera inkomster och utgifter som understiger 5000 kronor (BFNAR 2008:1 2.4). Ett annat undantag är att företag får ändra värderingsprincip till metoder som anges i K2, men kan bara tillämpas framåt i tiden (BFNAR 2008:1 2.3). Även arbete på löpande räkning får intäktsredovisas vid fakturering till skillnad från K3 (PwC, 2013).

3.3.2 K3

Regelverket Kategori 3 (K3) regleras i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning och blev beslutat den 8 juni 2012 (BFNAR 2012:1). Precis som vid K2 ska regelverket följas i sin helhet, men K3 är principbaserat istället för regelbaserat och därför mer flexibelt (PwC, 2013). Av de tidigare nämnda kravgränserna för företag som måste tillämpa K3 ska även moderföretag i en större koncern tillämpa K3 såvida de inte använder sig av IFRS

(BFNAR 2008:1). En *Större koncern* definieras i årsredovisningslagen enligt samma kravgränser som för företag som ska använda K3 (ÅRL 1 kap 3§ p.6). Förutom de principer som återfinns i K2 finns ytterligare principer för företag som använder sig av K3 måste följa. Bland annat är det tillåtet att kvitta skulder mot tillgångar, och intäkter mot kostnader om det finns rätt enligt lag eller avtal (BFNAR 2012:1 2.5). I K2 råder kvittningsförbudsprincipen (BFNAR 2008:1). Ytterligare ett exempel är principen om *Ekonomisk innebörd framför juridisk form* som menar att alla verifikationer och händelser ska redovisas enligt sin ekonomiska innebörd (BFNAR 2012:1).

Den dåvarande normgivningen, innan bokföringsnämndens beslut att företag måste välja regelverk år 2014, var principbaserad och kan vara en fördel för företag för att slippa byta till regelbaserat regelverk enligt Bengtsing (2013). Hon menar att för företag som är relativt stora, och börjar närma sig kravgränserna för K3 finns det större anledning att använda sig av K3 vid årsskiftet 2014. För företag som planerar att i framtiden använda sig av K4 genom att noteras på en värdepappersbörs ligger K3 närmare IFRS och kan därmed vara att föredra (PwC, 2013). K3 gör det även möjligt till aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar vilket inte är tillåtet i K2 (EY, 2013). K3 tillämpar också komponentavskrivning, som innebär att materiella tillgångar skrivs av enligt dess komponenter och inte som en enhet (BFNAR 2012:1). Fastigheter är vanliga exempel på detta, där till exempel det är olika nyttjandeperioder mellan fastighetens stomme och tak, och därför skrivs de av separat och på olika tidsperioder (EY, 2013). Detta kan ge en mer rättvisande bild av företaget, men revisionsbyrån menar att detta samtidigt innebär mer arbete att dela in samtliga materiella tillgångar i komponenter.

3.4 Skillnader mellan regelverken

Som tidigare beskrivits är en stor skillnad mellan K2 och K3 regelverken att K2 är regelbaserat och K3 principbaserat. Fler skillnader mellan regelverken visas i tabellen nedan.

K2-regelverket	K3-regelverket
Regelbaserat (Grant Thornton, 2017)	Principbaserat (Grant Thornton, 2017)
Juridisk innebörd (Grant Thornton, 2017)	Ekonomisk innebörd (Grant Thornton, 2017)
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång utan ska kostnadsföras. (BFNAR 2008:1 p.10.3)	Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får tas upp i balansräkningen givet att företaget valt att använda aktiveringsmodellen. (BFNAR 2012:1 p 18.7)
Uppskjuten skatt får ej redovisas som tillgång (BFNAR 2008:1 p 11.4)	Uppskjutna skattefordringar och skulder ska tas upp i balansräkningen. (BFNAR 2012:1 p 29.19)
Skulder och tillgångar till följd av finansiell leasing får ej tas upp i balansräkningen (BFNAR 2008:1)	Skulder och tillgångar till följd av finansiell leasing måste tas upp i balansräkningen (BFNAR 2012:1).
Enhetsavskrivning (BFNAR 2008:1)	Komponentavskrivning (BFNAR 2012:1)
Uppskrivning endast av fastighet till max taxeringsvärde (Srf konsulten, 2012)	Tillåter uppskrivning (BFNAR 2012:1)

Tabell 1: skillnader mellan K2 och K3.

3.5 Uppskrivning

K2 använder sig av försiktighetsprincipen och därför är möjligheterna till uppskrivning begränsade (KPMG, 2013). Av alla materiella och immateriella tillgångar är det endast byggnad och mark som får skrivas upp och uppskrivningsbeloppet begränsas även till att det högst får skrivas upp till taxeringsvärdet oavsett vad det verkliga värdet är (BFNAR 2008:1). I K3 finns inte dessa begränsningar utan istället gäller ÅRLs uppskrivningsmöjligheter (KPMG, 2013) (SRF konsulterna, 2012). I K2 gäller även förbud mot att värdera finansiella instrument till verkligt värde (Hoogia, 2012).

3.6 Uppskjuten skatt

I K3-regelverket tillämpas uppskjuten skatt om det finns skattemässiga temporära skillnader (BFNAR 2012:1). En temporär skillnad är skillnaden mellan de redovisade och de skattemässiga värdet på en tillgång eller skuld (BFNAR 2012:1). Företag som gör förluster får kvitta den mot framtida vinster om de använder K3 genom att ha en skattemässig fordran (EY, 2013). Hoogia (2012) beskriver att redovisningsverket K2, som använder sig av försiktighetsprincipen förbjuder generell uppskrivningar men i K3 är det istället möjligt att använda sig av Årsredovisningslagens uppskrivningsmöjlighet fullt ut och fastigheter kan till exempel värderas högre än taxeringsvärdet. Srf (2012) menar att företag med mycket anläggningstillgångar kan föredra att använda sig av K3. Samtidigt påpekar Hoogia (2012) att redovisa uppskjuten skatt på samtliga temporära skillnader kan vara komplext och arbetsamt.

3.7 Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

Ett företag som använder sig av K3 kan välja mellan att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar enligt BFNAR (2012). Enligt konsekventprincipen ska modellen som valts användas på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar (BFNAR 2012:1). BFNAR (2012) visar att om kostnadsföringsmodellen används ska utgifter kostnadsföras när de sker enligt matchningsprincipen men om istället aktiveringsmodellen används ska den egenupparbetade immateriella tillgången delas upp i två faser; en forskningsfas och utvecklingsfas. Vidare är det endast kostnader som kan hänföras till utvecklingsfasen som kan

aktiveras i balansräkningen. Om det inte går att skilja de två faserna ifrån varandra ska samtliga kostnader hänföras till forskningsfasen (BFNAR 2012:1).

3.8 Leasing

Enligt BFNAR 2012:1 definieras leasing som: *“Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilken en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.”* Vidare beskrivs att det finns två olika kategorier av leasingavtal; finansiellt och operationellt. Det förklaras att ett finansiellt leasingavtal innebär att risker och fördelar med att äga en tillgång överförs till leasetagaren och ska föras in i balansräkningen enligt de företag som tillämpar K3 (BFNAR 2012:1) Ett operationellt leasingavtal är alla leasingavtal som inte är finansiella och avtalet ska klassificeras när avtalet ingås (BFNAR 2012:1).

4. Teori och tidigare forskning

I detta kapitel introduceras den teoretiska referensram som är vald för uppsatsen. Kapitlet börjar med en beskrivning av grundläggande besluts- och redovisningsteori och därefter presenteras positiv redovisningsteori samt grenarna PAT, institutionell teori, intressentteorin och legitimitetsteorin. Under varje gren ligger även tidigare forskning integrerat.

4.1 Beslutsteori

Falkman (2000) beskriver att beslutsfattande handlar om att göra olika val och dessa beskrevs på 1950-talet som maximerande, internationellt och konsekventiellt. Han förklarar vidare att enligt denna uppfattning är beslut baserade på individers olika preferenser såsom mål, intressen, behov och vilja och samtidigt förväntningarna om vad ett handlande kommer att leda till beroende på vilket val som görs. Utgångspunkten från beslutsteori är att den som fattar beslut kommer att välja det alternativ som till så stor del som möjligt uppfyller individens preferenser (Falkman, 2000). NE (2018) beskriver beslutsteori som olika teorier om hur beslut kan fattas och brukar delas in i normativa teorier och deskriptiva teorier. En deskriptiv teori syftar till att förklara och beskriva hur människor *faktiskt* fattar beslut, medan normativ teori anger hur en organisation *bör* fatta beslut för att handla rationellt (NE, 2018).

Enligt Frostenson (2015) kan deskriptiv teori beskrivas som en teori som klargör samband och ger en verklighetsbeskrivning samtidigt som den förklarar och skapar förståelse på en generell nivå. Han menar vidare att deskriptiv betyder beskrivande och det är precis detta som den deskriptiva teorin gör, beskriver. Han menar dock att teorin gör mer än så, framförallt förklarar den vilket i vissa fall kan leda till ökad förståelse. Deskriptiv teori kommer från erfarenheter, iakttagelser och observationer som är rimliga att förstå på en generell nivå och den deskriptiva teorin skulle kunna beskrivas som steget mellan kunskap och vetenskap (Frostenson, 2015, s. 15).

Frostenson (2015) menar att normativ teori skiljer sig från den deskriptiva teorin i den mån att den inte bidrar till förklaring eller förståelse. Han skriver också att normativ teori istället kan sägas vara föreskrivande och ses som en generell uppfattning om vad som är viktigt och eftertraktat i ett visst sammanhang. Han menar att detta innebär att det finns en del normer och regler som förespråkas och inom den normativa teorin ges det rekommendationer för hur man ska uppnå detta.

4.2 Redovisningsteori

Enligt Deegan & Unerman (2011) behandlar redovisningsteori olika teorier inom redovisning samt hur redovisare i olika företag redovisar och till viss del förklarar motivet bakom de metoder som används. De hävdar även att det inte finns någon universell teori om redovisning vilket leder till att det finns olika perspektiv på ämnet. Deegan & Unerman (2011) förklarar att redovisningsteori brukar delas upp i två inriktningar vilka är normativ redovisningsteori och deskriptiv redovisningsteori. Normativ redovisningsteori beskriver hur företag bör redovisa, medan deskriptiv redovisningsteori förklarar hur redovisningen faktiskt går till (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Frostenson (2015) handlar redovisningsteori om definitioner, antaganden, begrepp och principer som ligger till grund för redovisningsreglering. De beskriver vidare att det även innefattar rapporteringen av finansiell information och redovisningsdata. Redovisningsteorin kan även sammankopplas till praktiken då det i många fall kommer få en praktisk funktion, till exempel eftersom att det ligger till grund för bedömning av situationer, där teorin kommer att ge vägledning för hur något ska redovisas på ett tillförlitligt sätt (Frostenson, 2015). Deegan & Unerman (2011) skriver att ett företags redovisning kan vara väldigt betydande för en organisation eller ett företag och anledningen till detta är att de val som görs kommer ha stor påverkan på verksamheten. De menar därför på att det kan vara viktigt för både interna och externa intressenter att ha en inblick i och ett kunnande om redovisningsteori för att ha en möjlighet att kunna jämföra samt bedöma olika företag och organisationer.

4.3 Positiv redovisningsteori

Enligt Deegan & Unerman (2011) är positiv redovisningsteori en teori som har som mål att förklara hur redovisningen utförs, samt motiven bakom dessa val. Förespråkarna till denna teori menar på att det är en teori att föredra då den kan hjälpa beslutfattarna att förklara samt förutse konsekvenserna som uppkommer av beslutet som fattats (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Deegan & Unerman (2011) så är positiv redovisningsteori inte en ensam teori, utan består av ett antal olika teoretiska inriktningar. Tre av dessa inriktningar är institutionell teori, intressentteori och legitimitetsteori (Deegan & Unerman 2011) och dessa inriktningar kommer att behandlas som referensramar i denna uppsats. Ytterligare en teori som Deegan & Unerman (2011) beskriver är Watts & Zimmermans Positive Accounting Theory (PAT) men den utgår till skillnad från de andra tre i klassisk ekonomisk teori. De andra tre inriktningarna ger alternativa förklaringar till PAT där andra faktorer påverkar organisationers besluttagande än vad som är fallet i PAT (Deegan & Unerman 2011). Vidare upplyser de om att det finns likheter mellan intressentteorin och legitimitetsteorin vilket gör att dessa inte ska behandlas som två helt olika teorier vid användningen. De skriver att skillnaden är att intressentteorin syftar till specifika grupper i samhället som är företagets intressenter och legitimitetsteorin till samhället i stort. På samma sätt finns liknelser mellan legitimitetsteorin och institutionell teori där legitimiteten är intressant för båda teorierna (Deegan & Unerman, 2011). Positiv redovisningsteori namnges ibland som deskriptiv teori men de har samma innebörd vilket framgår i stycket ovan gällande beslutsteori och redovisningsteori. Det namn som kommer att användas i denna uppsats är positiv redovisningsteori.

4.3.1 PAT

Positive Accounting Theory (PAT) av Watts & Zimmerman (1986) är en del av den samlade positiva redovisningsteorin. Deegan & Unerman (2013) beskriver att PAT är en teori som började dominera från 1970-talet och som syftar till att förklara och förutse organisationers val av olika metoder men den används inte för att förklara vilket val som bör väljas. Teorin används enligt dem för att förklara redovisningens verkan och därmed som ett hjälpmedel för att upprätthålla relationen mellan olika intressenter i en organisation. Vidare förklarar de att när beslutstagande delegeras från ägare finns det ökad risk för att effektiviteten påverkas och att det skapar kostnader. Om den beslutsfattande arbetar på ett sätt som inte förväntas uppstår kostnader

som påverkar vinsten och dessa kostnader namnges agentkostnader från agentteorin. (Deegan & Unerman, 2013). Agentteorin definieras enligt Jensen & Meckling (1976) som det kontrakt där en person (agenten) tilldelas ansvar av en eller flera andra personer (principaler) att fatta beslut. De förklarar också att genom informationsasymmetri uppstår osäkerhet. I Watts & Zimmermans (1978) PAT är utgångspunkten att individer är opportunistiska och agerar i egenintresse och har bristande lojalitet och moral. Dessa antaganden gör att författarna anser att ägare behöver ha mekanismer eller motiv som styr agentens intressen till att vara i linje med ägarintresset. Enligt tidigare forskning av Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson (2009) innehåller den vetenskapliga litteraturen framförallt två stycken teorier som kan förklara val av redovisningsregelverk vilka är PAT och institutionell teori. Författarna skriver vidare att enligt upphovsmännen till PAT är valet av redovisningsregelverk enkelt då de säger att valet som företag kommer göra är baserat på egenintresse. Collin et al. (2009) ifrågasätter dock Watts & Zimmerman i sin forskning och då deras konstaterande om att enbart PAT som enskild redovisningsteori kan förklara beslutstagandet. De menar istället på att en interaktion av flera teorier eventuellt skapar ett bättre underlag för förklaring av beslutstagande vid val av redovisningsprincip. Neu & Simmons (1996) för också i deras tidigare forskning ett resonemang kring PAT som handlar om att chefer verkar i ett komplext nätverk av sociala relationer där de blir begränsade, påverkade samt där lämpligt beteende och lämpliga redovisningsmetoder definieras. Deras slutsatser är att statliga, institutionella och interna relationer begränsar en chefs val och att chefer därför inte nödvändigtvis är som nyttomaximerande som PAT beskriver.

För att förklara de val av redovisningsmetoder som de ansvariga gör används agentteorin inom PAT enligt Deegan & Unerman (2011). De beskriver att huvudsakligen handlar problematiken om vilka motiv som finns. Om det finns mekanismer på plats som förhindrar motiv för agenten/agenterna att handla i egenintresse anses organisationen vara fungerande på så sätt att den minimerar agentkostnaderna (Deegan & Unerman, 2011). De förklarar också att ur ett redovisningsperspektiv är detta av intresse och vikt då en stor anledning till redovisning och revision grundar sig i kontroll av motiv. Det gör att en oberoende revisor används för att kontrollera redovisningen då det inte finns tillräckligt stort förtroende för att de som är ansvariga kan utföra tillförlitligt (Deegan & Unerman, 2011). En studie av Omran & El-Galfy (2014) undersöker bl.a. hur PAT kan förklara de val som görs vid olika beslutssituationer i företag.

Deras huvudsakliga slutsats är precis som Collin et al (2009) att det inte finns en teori som kan appliceras i samtliga situationer utan att olika teorier förklarar beteendet beroende på den specifika beslutssituationen. Enligt deras studie kan PAT beskriva beslutstagandet om det huvudsakliga syftet för beslutagarna är att maximera resurserna och därmed vinsten.

Deegan & Unerman (2011) beskriver att det finns två olika perspektiv inom PAT vilka är effektivitetsperspektivet och det opportunistiska perspektivet. Ur effektivitetsperspektivet förklaras det av författarna hur agentkostnaderna kan minimeras genom att ha kontraktuella mekanismer som styr beteendet. Perspektivet beskrivs som *ex ante* vilket innebär att det sker förebyggande då mekanismer införs för att minimera risken för att agentkostnader uppstår (Deegan & Unerman, 2011). De menar också på att det opportunistiska perspektivet antar att kontraktuella mekanismer redan är på plats och försöker istället förutse beteendet som uppstår till följd av detta. Perspektivet förklaras av Deegan & Unerman (2013) som *Ex post* vilket syftar till de opportunistiska möjligheter som uppstår efter att kontrakten är färdigställda.

En studie av Dhaliwal, Salamon & Smith (1982) har sin utgångspunkt i PAT. Deras hypotes är att i företag där företagsledningen styr valet av redovisningsprincip istället för ägarna kommer ett högre resultat att redovisas och/eller intäkter tidigareläggas i så hög utsträckning som möjligt. Detta då företagsledningen agerar i egenintresse och är vinstmaximerande. Studiens resultat visar på att detta är fallet och valet av redovisningsprincip skiljer sig åt beroende på vem som tar beslutet. I Dhaliwal & Schepanskis (1984) studie om valet av redovisningsprincip belyses dock också ytterligare faktorer som spelar roll utöver ägarförhållandet vid beslutstagandet. Där poängteras även storleken på företaget och kapitalstrukturen som faktorer.

4.3.2 Institutionell teori

Enligt Deegan & Unerman (2011) anses institutionell teori i generella termer förklara varför organisationer som verkar inom en viss miljö har en tendens att använda en organisationsstruktur och form som liknar varandras. Författarna menar vidare att när organisationer verkar inom ett socialt ramverk, som består av värderingar, normer och andra givna antaganden, finns det ekonomiska beteenden i relation till det sociala ramverk som anses vara acceptabla och korrekta.

Att följa det som anses vara korrekt skapar legitimitet för organisationen (Deegan & Unerman, 2011).

DiMaggio & Powell (1983) utförde en undersökning för att utreda varför det fanns så stora likheter mellan organisationer och menar på att vid etablering av ett nytt område så är organisationerna som verkar där olika i utformning och tillvägagångssätt. De hävdar vidare att när området har blivit stabilt så styrs organisationerna mot en högre grad av homogenisering. Enligt DiMaggio & Powell (1983) så påverkas organisationer att efterlikna varandra när området nått denna punkt genom ett antal olika starka krafter inom samhället. En homogenisering av hur organisationer utformas och agerar tenderar att bero på vilket samhälle som organisationerna verkar i och vad som inflytelserika grupper anser vara acceptabelt och korrekt där (DiMaggio & Powell, 1983). Sker en avvikelse från det sociala ramverket finns det risk att organisationen får problem att bibehålla eller förbättra sin legitimitet (Deegan & Unerman, 2011).

Deegan & Unerman (2011) menar på att med tiden har institutionell teori börjat användas alltmer i studier kring utförandet av redovisningen i organisationer. Deegan & Unerman (2011) skriver också att teorin lägger fokus på att den sociala kulturen och miljön kring organisationen är av stor vikt vid utförandet av redovisning och hur organisationer gör sin val utefter detta. Institutionell teori förklarar enligt tidigare forskning av Collin (2009) valet av redovisningsregelverk genom att organisationer och företag utsätts och påverkas av institutionellt tryck. Collin et al. (2009) skriver att de har som mål att beskriva valet av redovisningsstandarder utifrån både PAT och institutionell teori. De har framställt hypoteser utifrån dessa teorier och förklarar även att test och studier av detta verkar vara ganska ovanligt och inte särskilt omskrivet. Det sammanfattade resultatet som deras studie visar var att institutionell teori var mer lyckad i att förutsäga redovisningsval än vad PAT har varit.

Enligt DiMaggio & Powell (1983) kan institutionell teori delas upp i olika isorformismer där isomorfism är namnet för den process där organisationer homogeniseras. De beskriver vidare att processen innebär att organisations agerande utformas på ett liknande sätt när de verkar inom samma miljö. Deegan & Unerman (2011) förklarar även isomorfismen som att om en organisation agerar på ett annat sätt än de andra i t.ex. redovisningen riskerar denna att få utstå

kritik för sina skillnader. DiMaggio & Powell delar upp isorformisen i tre olika typer vilka är *tvingande*, *härmande* och *normativ*. De förklarar att den *tvingande* isomorfin visar sig genom att press sätts på en organisation av andra organisationer. Pressen kan vara formell eller informell och innebär att de ska agera inom de sociala och kulturella ramar som finns för miljön de verkar i enligt DiMaggio & Powell (1983). Vidare beskriver de ytterligare en isomorfism vilket är den *härmande* som innebär att organisationer tenderar att efterlikna varandra i beteende och utformning när de verkar i en miljö som är osäker. Detta för att legitimera sitt eget agerande då andra agerar likadant med ett lyckosamt utfall. Den sista som DiMaggio & Powell (1983) nämner är den *normativa* och den syftar till att olika akademiska institutioner använder liknande undervisningsmetoder som gör att elever blir homogeniserade. Detta leder till att personer med liknande akademisk bakgrund har en tendens att ta beslut och agera på ett liknande sätt vilket skapar normer inom den miljö som organisationerna verkar i.

Tidigare forskning av Carpenter & Feroz (2001) syftade till att undersöka om den institutionella teorin förklarar de val av redovisningsprinciper som gjorts av de styrande i fyra amerikanska delstater. De ville undersöka om den institutionella pressen att använda generellt accepterade redovisningsprinciper hade effekten att de styrande i delstaterna anpassade sig efter dessa eller om de lyckades stå emot. Isomorfin består som tidigare nämnts av DiMaggio & Powell (1983) av tre olika typer och dessa är *tvingande*, *härmande* och *normativ*. En del av slutsatsen i Carpenter & Feroz (2001) studie är att den *tvingande* och *normativa* hade inflytande på delstaternas beslut. De ansåg även att den *efterliknande* inte kunde uteslutas men att dess inflytande inte kunde säkerställas.

4.3.3 Intressentteori

Enligt Deegan & Unerman (2011) finns det ett etiskt eller normativt perspektiv samt ett positivt perspektiv av intressentteorin. De förklarar att det etiska eller normativa perspektivet argumenterar för att alla intressenter ska behandlas rättvist av organisationer och företag och att "intressentmakt" inte är relevant eller något som ska påverka. Vidare förklarar författarna att detta innebär att till exempel ekonomisk makt eller påtryckning från en intressent inte ska påverka hur organisationen ställer sig till eller behandlar en intressent, utan istället ska

organisationens inverkan på intressentens livserfarenhet vara det som avgör hur organisationen ställer sig till en intressent. Författarna förklarar att det normativa eller etiska perspektivet av intressentteorin innebär att oavsett om valet av intressenter leder till en ökad finansiell ställning ska chefer hantera verksamheten så att det gynnar alla intressenter. Detta bidrar till att organisationen inte endast kommer att välja att fokusera på intressenter på grund av intressenternas finansiella avkastning, utan istället med mål att bidra till en samverkan för intressenternas intressen och skapa bra relationer inte bara med de intressenter som bidrar med en avkastning, utan med alla intressenter (Deegan & Unerman, 2011). Organisationer måste ta lika hänsyn till alla intressenters intressen enligt det normativa/etiska perspektivet, och skulle det bli konflikter mellan olika intressen ska organisationen göra det bästa för att hitta en optimal balans i konflikten (Deegan & Unerman, 2011).

Clarkson (1995) menar på att inom det etiska perspektivet av intressentteorin är det meningen att intressenter ska ha vissa rättigheter som inte ska brytas, exempel på dessa regler kan vara rättvis lön eller säkra arbetsförhållanden. Han hävdar vidare att det etiska perspektivet innebär att organisationer ska bry sig och ta hänsyn till hur de etiskt behandlar intressenter vilket kan innebära att det ekonomiska motivet som ett företag har kan få bli lidande för att istället beakta etik, moral och de sociala effekterna som uppkommer för människor och intressenters liv. Tidigare forskning gällande det etiska perspektivet av intressentteorin har gjorts av Amanpreet & Sumit (2018) som undersöker om intressentteorin har någon påverkan vid utformningen av hållbarhetsredovisningen. Resultat av deras studie visar på att intressenterna har stor inverkan och en viktig roll vid framtagandet av hållbarhetsredovisningen. Studien gjordes i Australien där redovisningsprocessen hos ett antal fullmäktige betraktades. Deras intressenter hade inflytande på strategier och olika hållbarhetsindikatorer som i sin tur hade effekt på utformningen av hållbarhetsrapporten enligt Amanpreet & Sumit (2018). Intressenter definieras av Clarkson (1995) som en grupp eller individ som kan påverka organisationens prestation eller som blir påverkad av organisationens prestationer. Inom denna definition kommer många att passa in och därför kan dessa intressenter delas upp i primära och sekundära intressenter (Deegan & Unerman, 2011). Clarkson (1995) förklarar att primära intressenter är intressenter som företaget inte hade klarat sig utan och exempel på dessa kan vara anställda, leverantörer, kunder och

aktieägare. Sekundära intressenter kommer inte påverka om företaget överlever eller inte, men påverkas eller påverkar organisationens verksamhet (Clarkson, 1995).

Deegan & Unerman (2011) beskriver att det bredare etiska eller normativa perspektivet som inkluderar både primära och sekundära intressenter har några minsta rättigheter som inte får brytas. De menar på att dessa rättigheter kan utvidgas till att alla intressenter har rätt att få information angående hur organisationen påverkar dem.

Det positiva perspektivet innebär att vissa intressenter har större inflytande på företagets strategier än vad andra har och detta perspektiv kan ses vara mer organisationscentrerat (Deegan & Unerman, 2011). Författarna beskriver att samspelet med varje intressent behöver hanteras för att gynna organisationens intressen och att desto viktigare en intressent är för företaget, ju mer kommer organisationen att anstränga sig för att bygga en bra relation med intressenten. Information är en viktig del för företaget som brukar användas för att antingen få en intressents stöd eller för att avleda deras uppmärksamhet från motstånd och missuppfattning (Deegan & Unerman, 2011).

Enligt Deegan & Unerman (2011) kan det positiva perspektivet av intressentteorin anses vara en del av ett bredare socialt system, men detta perspektiv tar dessutom specifikt hänsyn till de olika intressentgrupperna i samhället och hur de bäst ska driva sin organisation för att överleva. De menar att detta perspektiv utgår ifrån att organisationer tar hänsyn till att förväntningarna på olika intressentgrupper kommer att påverka driften av verksamheten. Författarna skriver att organisationen dock inte kommer att ta hänsyn till alla intressenter lika mycket, utan kommer istället mer att svara till de intressenter som har mest "makt", är starkast och kommer att vara mest fördelaktig för organisationen. Vidare hävdar de att en intressents möjlighet och styrka att påverka företagsledningen kan ses som ett mått på hur stor inverkan intressenten har över organisationen och organisationens resurser. Enligt perspektivet kan en framgångsrik organisation beskrivas som en organisation som anses kunna tillfredsställa kraven som de olika inflytelserika intressentgrupperna har (Deegan & Unerman, 2011).

4.3.4 Legitimitetsteori

Deegan & Unerman (2011) beskriver att legitimitetsteorin syftar till att organisationer vill arbeta inom de gränser och normer för de samhälle de verkar i för att upprätthålla sina aktiviteter som legitima. De menar på att gränserna och normerna kan förändras över tid och är då alltså inte statiska vilket innebär att organisationerna behöver vara mottagliga för dessa förändringar och anpassa sig till den etiska miljö som företaget verkar i. De förklarar att legitimitet i detta fall kan beskrivas som en status eller ett tillstånd som förekommer när en enhets värdesystem stämmer överens med det värdesystem som finns i det större sociala systemet som enheten är en del av. Då en skillnad uppstår eller kan komma att uppstå mellan de två värdesystemen kan det ses som ett hot mot enhetens legitimitet (Deegan & Unerman, 2011).

Deegan & Unerman (2011) menar att inom legitimitetsteorin ses legitimitet som en slags resurs som är avgörande för en organisation att ha för att överleva och att legitimitet anses vara något som organisationen får från samhället och något som är önskat och eftertraktat. Teorin som Deegan & Unerman (2011) beskriver menar också på att om ledningen för en organisation känner att legitimitet är något eftersträvansvärt och något som företaget inte klarar sig utan så kommer de att utforma strategier för att försäkra sig om att ha fortsatt legitimitet. Deegan & Unerman (2011) skriver även att legitimitetstrategier kan innehålla målupplysningar, eller möjligtvis samarbete med andra parter som av samhället uppfattas som legitima och därför kan bidra med legitimitet genom sammankoppling.

För en organisation som vill anses vara legitim menar Deegan & Unerman (2011) att det viktiga inte är hur organisationen faktiskt beter sig, det är vad samhället tycker eller hur samhället uppfattar organisationens beteende som skapar legitimitet. De menar att ett exempel på detta är att en organisation som egentligen avviker från samhällets normer och etik ändå kan uppfattas som att den har legitimitet om det är så att avvikandet från normerna är oupptäckt. Legitimitet beskrivs enligt teorin som något som förlitar sig på en samlad/kollektiv publik, men samtidigt på individuella observationer (Deegan & Unerman, 2011).

Enligt Deegan & Unerman (2011) är legitimitetsteorins utgångspunkt att det finns ett så kallat socialt kontrakt mellan en organisation och miljön/samhället som organisationen verkar i.

Författarna skriver vidare att ett socialt kontrakt används för att beskriva förväntningar som kan vara både uttalade men även underförstådda, som samhället har på organisationers uppträdande. Under 1960-1970 skedde det en stor ökning angående legitimitet kopplat till sociala frågor (Deegan & Unerman, 2011).

Legitimitetsteorin i relation till val av redovisningsprincip undersöks i tidigare forskning av Omran & El-Galfy (2014) som beskriver att legitimitetsteorin bör appliceras för beslutstagandet i multinationella företag. Legitimitetsteorin är dock mest passande i utvecklade länder och/eller demokratier. Studien är intressant i relation till vår då den avhandlar en liknande frågeställning.

4.4 Framtagande av enkätfrågor och motiv ur teori och institutionalia

Enligt DiMaggio & Powell (1983) så påverkas organisationer att efterlikna varandra. De menar att hur organisationer utformas och agerar tenderar att bland annat bero på vilken miljö som organisationerna verkar i och vad inflytelserika grupper i denna miljö anser vara acceptabelt och korrekt. Inom institutionell teori presenteras tre olika typer av isomorfism som kan bidra till att företag som verkar nära inom samma bransch redovisar enligt samma regelverk. Därför undersöker fråga 4 som lyder "Vilket regelverk använder ni er av?" om företag inom samma bransch redovisar enligt samma regelverk. Vidare berör även fråga 7 "Vid valet mellan K2 och K3, togs vägledning och rekommendationer från branschmöten, branschorganisationer, branschmedia eller ledande aktörer inom branschen?" institutionell teori för att undersöka om branshpåverkan är ett motiv och ifall de då redovisar enligt samma regelverk. De redovisningsverktyg som möjliggörs av K3 som presenteras i avsnitt 3 om institutionalia, exempelvis; uppskjuten skatt, att balansera tillgångar till följd av leasing och möjligheten att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar kan vara något som är vanligt inom en viss bransch. Enligt institutionell teori och isomorfism uppstår då branshpåverkan och bidrar till att företag som verkar nära varandra redovisar enligt samma regelverk.

Då agentteorin enligt Watts & Zimmerman (1978) antar att människor är ekonomiskt rationella och nyttomaximerande, bör företag som verkar inom forsknings och utvecklingsbranschen vilja

aktivera sina egenupparbetade immateriella tillgångar, då detta ger ett högre resultat samt ett högre värde på de totala tillgångarna. I företag som använder bonus och incitamentsprogram är det möjligt att ledningen vill aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar för att på så sätt få en högre ersättning på grund av ett högre resultat alternativt ett ökat totalt värde på företaget genom högre värderade tillgångar. Ur PAT i relation till detta resonemang har enkätfråga 5 “Har ert företag resultatbaserad bonus till företagsledningen?” tagits fram för att undersöka motivet. Då endast K3 möjliggör aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar bör det enligt PAT vara mer förekommande att de företag som har resultatbaserad bonus tillämpar regelverket K3. Detta kommer undersökas i tabell 6 som är en korstabell mellan svar från vilket regelverk företagen använder samt fråga 5 angående bonus till företagsledningen.

Legitimitet skapas genom att agera inom de normer och värderingar som finns i samhället. Legitimitetsteorin säger att beslut tas med legitimiteten i åtanke för att förstärka eller bibehålla denna. Eftersom både K2 och K3 följer bokföringsnämndens allmänna råd samt Årsredovisningslagen bör båda regelverken vara legitima. Därför formulerades fråga 8 “Spelar samhällets förväntningar roll i valet mellan regelverk?” för att undersöka hur företagen inom den valda branschen ser på samhällets förväntningar vid val av regelverk och om detta är ett motiv. En följdfråga ställdes även till de som svarat “ja” och syftade till att undersöka företagens motivering till varför de svarat som de gjort.

Enligt intressentteorin påverkar företagets intressenter dess agerande och fråga 6 “Hur ser ägarstrukturen ut i ert företag?” ämnar därför undersöka om ägarstrukturen är ett motiv till valet av regelverk då denna intressent sannolikt har inverkan på beslut. I vår undersökning har vi valt att fokusera på den intressent som är ägare eller i beslutsfattande position och därför ställdes frågorna 10 “Vem påverkade beslutet mest att använda K2?” och 12 “Hur eller vem tog beslutet att använda K3?”.

Enkätfrågorna 9 och 11 som relateras till motiven bakom valet av regelverk kan sammankopplas till samtliga teorier. Då det är möjligt att svara på samtliga svarsalternativ går det att få en överblick på vad företagen själva ansåg vara de största motiven till valet av regelverk. Till exempel kan i fråga 9 om motiven bakom val av K2 där svarsalternativet “kompetens i

redovisnings/ekonomiavdelning”, “tidseffektivt” samt “kostnadseffektivt” undersöker PAT och vinstmaximering då det kan leda till en högre resursförbrukning och kostnad på grund av hög kompetens i redovisnings/ekonomiavdelningen. Sista alternativet rörande motiven till val av K2 var om det ansågs vara vanligt i branschen vilket hör till institutionell teori.

Fråga 11 rör istället motiven till att företag har valt att välja K3 som regelverk. Alternativen “möjlighet till aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar”, “leasing av tillgångar”, “komponentavskrivning” och “uppskrivning” kan härledas till teorin PAT då det kommer att påverka företagets finansiella ställning. Alternativet “vanligt i branschen” sammankopplats till institutionell teori och alternativet “ökad flexibilitet” hör till PAT och sista alternativet, “ger en mer rättvisande bild av företaget” hör samman med legitimitetsteorin då det utåt sett kan skapa legitimitet att redovisa enligt ett visst regelverk enligt legitimitetsteorin.

5. Empiri

I detta kapitel redogörs för det empiriska material som samlats in genom enkätundersökningen. Varje fråga presenteras var för sig med hjälp av diagram eller tabell med tillhörande beskrivning av resultatet.

5.1 Enkäten

I den kvantitativa undersökningen skickade vi ut enkäter till 141 stycken företag som fick möjligheten att svara, alla inom forskning- och utvecklingsbranschen. Företagen som fått möjligheten att besvara webbenkäten är alla mindre företag enligt Bokföringsnämndens gränsvärden. Det var 27 av företagen som valde att besvara vår webbenkät. Nedan följer diagram med svaren från våra första inledande frågor som ämnade ta reda på företagets antal anställda, nettoomsättning samt balansomslutning.

Hur många anställda har ert företag?

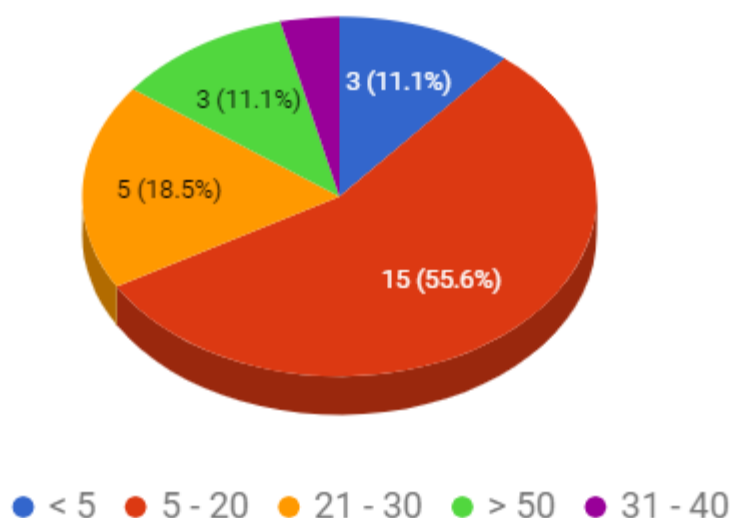


Diagram 1: Antal anställda

Av de 27 företag som svarade, har över hälften (55,6%) antal anställda i intervallet 5-20 stycken. Tre företag svarade att de har mindre än fem anställda, fem svarade att de har 21-30 anställda, tre

stycken har fler än 50 anställda, och ett företag hade 31-40 anställda. En kravgräns för att räknas som ett större företag är att man har minst 50 anställda.

Hur stor är företagets nettoomsättning? (miljoner kronor)

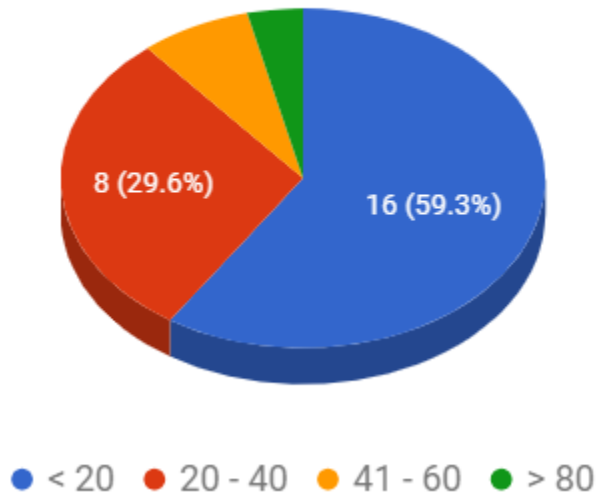


Diagram 2: Nettoomsättning

I frågan om hur stor företagets nettoomsättning är svarade mer än hälften (59,3%) att den var mindre än 20 miljoner kronor. Åtta av de svarande företagen svarade att de har en nettoomsättning som är i spannet 20-40 miljoner kronor och två av företagen har i intervallet 41-60 miljoner. Endast ett företag svarade att de hade en nettoomsättning som är större än 80 miljoner. Det fanns även ett svarsalternativ som var 61-80 miljoner men det var ingen av respondenterna som hade en sådan storlek på sin nettoomsättning.

Hur stor är företagets balansomslutning? (miljoner kronor)

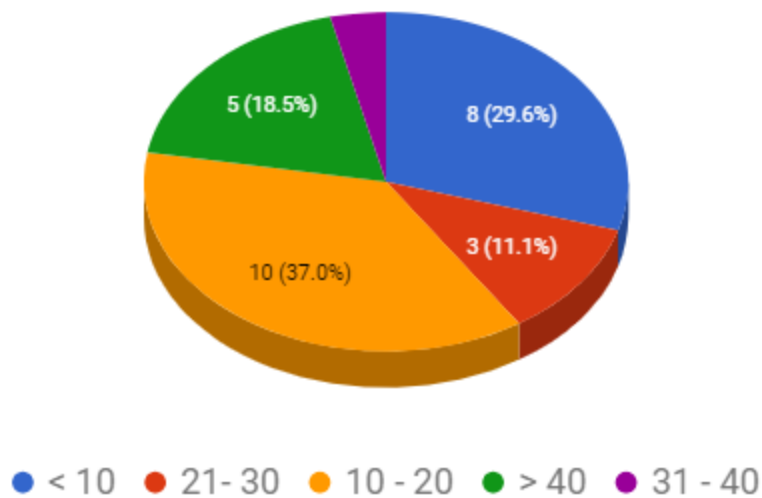


Diagram 3: Balansomslutning

Av företagen som svarade på enkätundersökningen så har flest en balansomslutning mellan 10-20 miljoner kronor (37 %). Åtta stycken företag har svarat att de har en balansomslutning som är mindre än 10 miljoner (29,6%). Dessa två intervall har alltså flest svarande. I undersökningen har 18,5%, vilket motsvarar 5 respondenter, en balansomslutning på över 40 miljoner kronor. Att ha över 40 miljoner i balansomslutningen är ett av gränsvärdena för att räknas som ett stort företag. Inom intervallet 21-30 miljoner har undersökningen tre företag (11,1%) och i intervallet 31-40 miljoner endast ett företag.

5.1.2 Regelverk

I frågan av vilket regelverk som företagen redovisar enligt illustreras i diagrammet nedan.

Vilket regelverk använder ni er av?

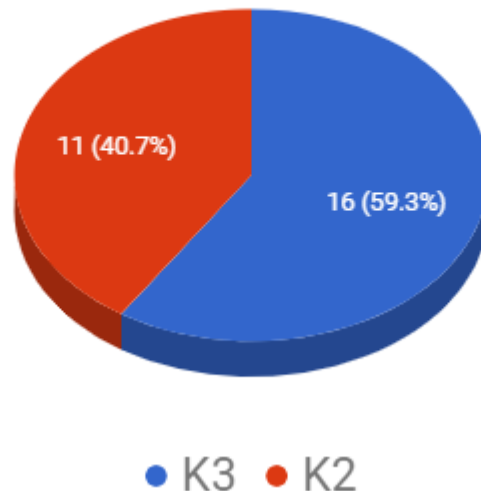


Diagram 4: Vilket regelverk

Av de svarande företagen använde 11 företag K2 och 17 företag K3 vilket gör att det var knappt 60% regelverket som har valt K3 och ca 40 % har valt K2.

5.1.3 Bonus

Fråga 5 i enkäten söker att ta reda på huruvida företagen använder sig av en resultatriktad bonus till företagets ledning. I korstabellen *Tabell 2* kan man utläsa svaren på både frågan angående vilka företag som använt bonusersättning samt vilket regelverk de använder.

Bonusersättning * Regelverk Crosstabulation

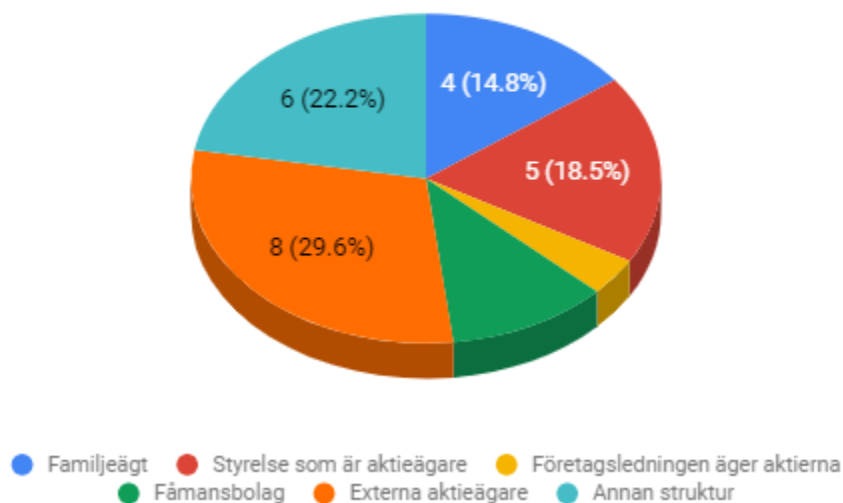
		Regelverk		Total	
		K2	K3		
Bonusersättning	Ja	Count	0	6	6
		% within Regelverk	0,0%	37,5%	22,2%
	Nej	Count	11	10	21
		% within Regelverk	100,0%	62,5%	77,8%
Total	Count	11	16	27	
	% within Regelverk	100,0%	100,0%	100,0%	

Tabell 2: Korstabell på Bonusersättning & Regelverk

Av 27 tillfrågade företag var det sex stycken som använde sig av bonusersättningar, och samtliga av dessa företag använde sig av K3. Av de 21 företag som inte använde bonusersättningar svarade de relativt jämt, 11 företag använde K2 och 10 använde K3.

5.1.4 Ägarstruktur

Hur ser ägarstrukturen ut i ert företag?



För de olika ägarstrukturerna fanns det sex olika alternativ; familjeägt, styrelse som aktieägare, företagsledning äger aktierna, fåmansbolag, externa aktieägare samt annan struktur. I korstabellen *Tabell 3* kan det utläsas resultatet av frågan i enkäten. För de företag som tillämpar K2 var utfallet relativt jämt med en liten högre del (27,3%) som svarat “styrelse som aktieägare” som den struktur de använder. Ett företag av de som tillämpar K2 var familjeägt, ett företag var företagsledningen aktieägare, två företag var fåmansbolag, två företag hade externa aktieägare samt så har två respondenter svarat att de har en annan struktur än svarsalternativen.

För de svarande som tillämpar K3 finns det större skillnader i svaren. 37,5% har svarat att de har externa aktieägare som ägarstruktur och är den största gruppen. 18,8% är familjeägda, 12,5% har

styrelse som aktieägare, och 6,3% är fåmansbolag. Inget företag har svarat att företagsledning äger aktierna och fyra företag (25 %) har svarat att de har en annan struktur.

Ägarstruktur * Regelverk Crosstabulation

		Regelverk		Total	
		K2	K3		
Ägarstruktur	Familjeägt	Count	1	3	4
		% within Regelverk	9,1%	18,8%	14,8%
	Styrelse som aktieägare	Count	3	2	5
		% within Regelverk	27,3%	12,5%	18,5%
	Företagsledning äger aktierna	Count	1	0	1
		% within Regelverk	9,1%	0,0%	3,7%
	Fåmansbolag	Count	2	1	3
		% within Regelverk	18,2%	6,3%	11,1%
	Externa aktieägare	Count	2	6	8
		% within Regelverk	18,2%	37,5%	29,6%
	Annan struktur	Count	2	4	6
		% within Regelverk	18,2%	25,0%	22,2%
Total		Count	11	16	27
		% within Regelverk	100,0%	100,0%	100,0%

Tabell 3: Korstabell på Ägarstruktur & Regelverk

5.1.5 Branshpåverkan

Vid valet mellan K2 och K3, togs vägledning och rekommendationer från branschmöten, branschorganisationer, branschmedia eller ledande aktörer inom branschen?

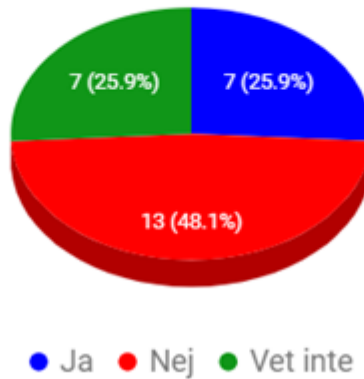


Diagram 5: Rekommendation och vägledning

På frågan angående om vägledning eller rekommendationer togs innan val av regelverk fanns det tre möjliga alternativ; ja, nej eller vet inte. Drygt 50 % svarade nej, och 25 % svarade ja och vet inte.

5.1.6 Samhällets förväntningar

Enkätfrågan *Spelar samhällets förväntningar på företaget roll i valet mellan regelverk?*

Resultatet från enkäten visar att 21 (78 %) svarade nej och 6 (22%) svarade ja.

Spelar samhällets förväntningar på företaget roll i valet mellan regelverk?

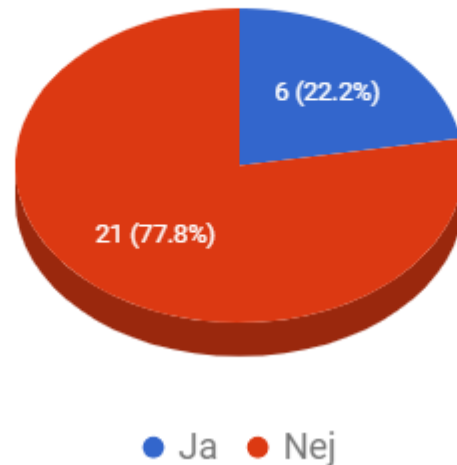


Diagram 6: Samhällets förväntningar på regelverk

Enkätfrågan hade en följdfråga för de som svarat Ja, som lyder: *Om ni svarat ja, varför?* Där tre respondenter svarade. Alla svar påpekade ett direkt eller indirekt ägande av staten, och därför ansågs samhällets förväntningar på företaget spela roll. Ett företag svarade: *“Vi ägs av ett moderbolag som i sin tur ägs av ett universitet. Detta medför att vi måste anpassa regler för statliga bolag”*. Ett annat företag svarade: *“Vi ingår i en forskningskoncern som finansieras till stor del av statliga medel”* Det sista företaget svarade: *“Vi ägs indirekt av staten”*.

5.1.7 Motiv till val av K2

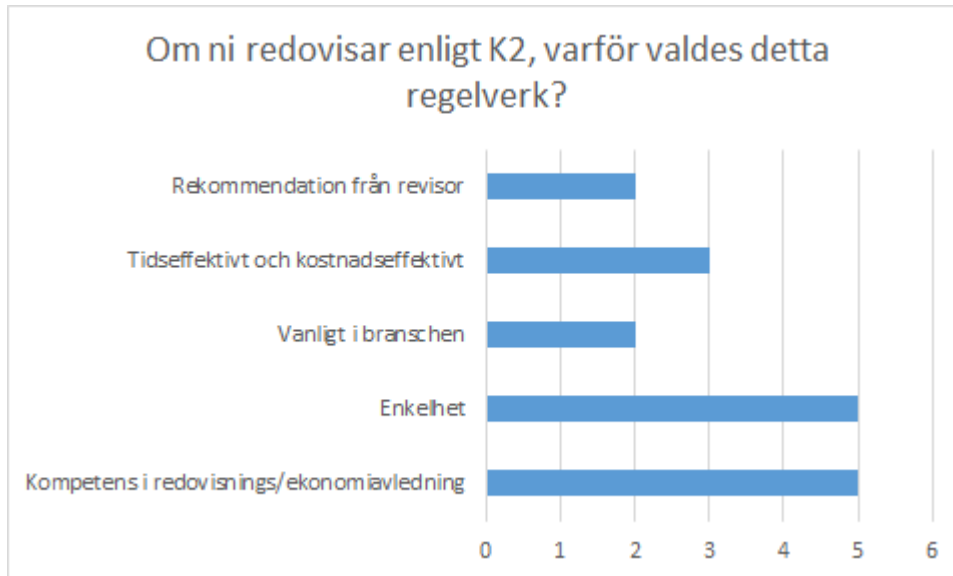


Diagram 7: Motiv till val av K2.

Vid frågan som handlar om varför företag väljer att redovisa enligt K2 fanns det 11 respondenter, vilket var samtliga företag som svarat att de redovisat enligt regelverket. Vid denna fråga hade företagen möjlighet att välja mer än ett svarsalternativ då det kan finnas mer än en anledning till valet av regelverk. De två svarsalternativ som flest företag valde med fem röster vardera var alternativen Enkelhet samt Kompetens i redovisnings/ekonomiavdelning. Alternativet Tidseffektivt och kostnadseffektivt valdes som anledning av tre stycken företag och svarsalternativen Rekommendation från revisor och Vanligt i branschen valdes två gånger var.

5.1.8 Beslutsinverkan K2

Vem hade störst inverkan i beslutet att använda K2?



Diagram 8: Beslutsinverkan till beslut om K2

På frågan vem som hade störst inverkan i beslutet att använda K2 var alternativet rådgivning från revisor eller revisionsbyrå det mest valda med 10 (90,9%) svar. I ett fall hade ägaren störst inverkan i beslutet att använda K2. Det tredje svarsalternativ som inte valdes av någon respondent var VD/Ekonomichef.

5.1.9 Motiv till val av K3

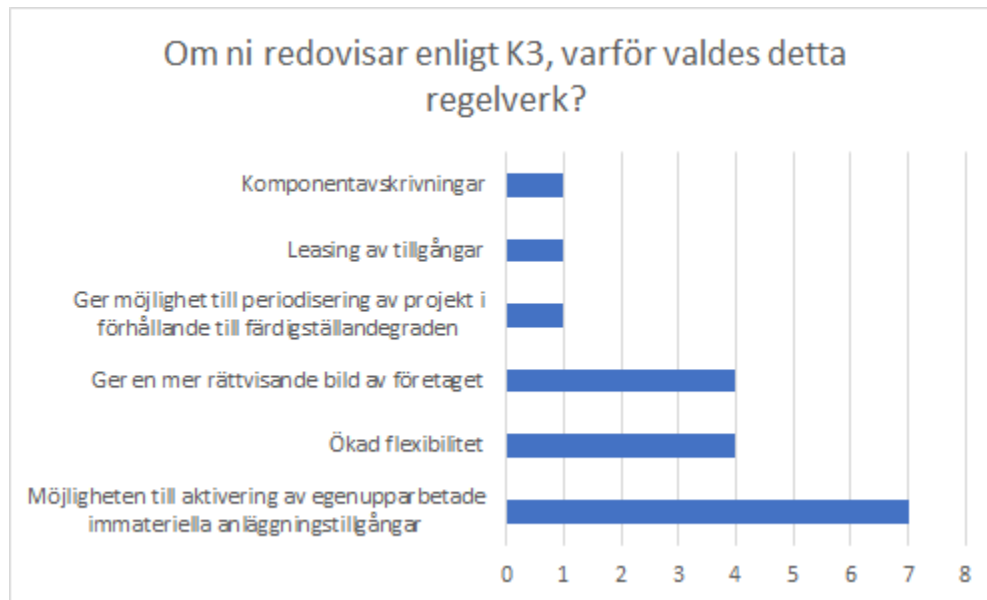


Diagram 9: Motiv till val av K3

För de företag som tillämpar K3 ställdes frågan “Om ni redovisar enligt K3, varför valdes detta regelverk?” Det fanns fem givna alternativ och ett alternativ där företaget själv fick skriva. Det var även möjligt att välja flera alternativ. Den anledning som flest företag, sju stycken, har svarat är Möjligheten till aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. Fyra företag ansåg att Ökad Flexibilitet var en anledning, och lika många har svarat att “[K3] Ger en mer rättvisande bild av företaget.” Ett företag har angett Leasing av tillgångar som en anledning och ett företag har svarat Komponentavskrivning som en anledning. Det sista svarsalternativet där företaget själv fick skriva anledningen har använts av ett företag som då har svarat “Ger möjlighet till periodisering av projekt i förhållande till färdigställandegraden.”

5.1.10 Beslutsinverkan K3

Vem hade störst inverkan i beslutet att använda K3?

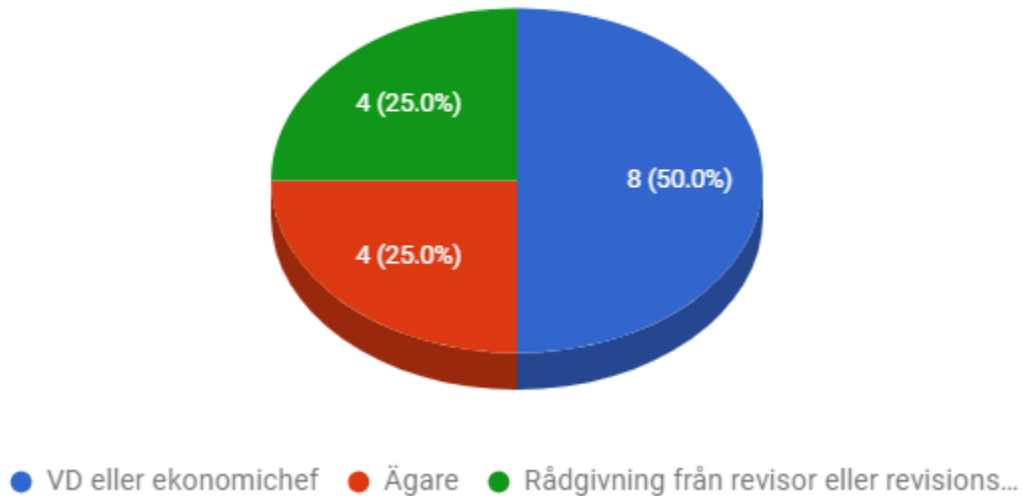


Diagram 10: Beslutsinverkan till val av K3

Enkätens sista fråga syftade till att undersöka vem som har haft mest påverkan i beslutet att välja K3. Hälften av de svarande har angett verkställande direktör eller ekonomichef som den med störst påverkan. Fyra företag har svarat att ägare har haft störst påverkan och lika många har svarat att rådgivning från revisor eller revisionsbyrå har påverkat beslutet mest.

6. Analys

I detta kapitel analyseras den inhämtade empirin genom att tillämpa teorin. Analysen kommer att utgå ifrån motiv som sätts i relation till de olika redovisningsteorier samt tidigare forskning från studiens teoretiska ramverk.

6.1 Motiv till val av regelverk

Som tidigare nämnt i uppsatsen finns det olika motiv för företag att välja att använda sig av K2 respektive K3 som regelverk. Uppsatsens teori och institutionalia ger en bakgrund till de olika redovisningsverktyg som finns samt teorier som skapar en förklaringsgrund till motiven bakom valet. Enkäten som skickades ut till företag togs fram genom föreliggande institutionalia och teori för att undersöka de olika motiv som kan finnas till grund för företagets val av regelverk. I empirin presenteras datan som senare analyseras genom att teorin appliceras. Olika exempel på motiv som kan finnas till grund för valet kan vara att påverka företagets finansiella ställning, att andra företag inom samma bransch redovisar på ett visst sätt eller för att personliga intressen bland beslutsfattare i företaget påverkar. Dessa är några av de motiv som analyseras i denna studie.

Analysen utgörs av olika nivåer då teorierna har olika perspektiv. De nivåer som analysen utgår ifrån är individ-, grupp-, organisations- och samhällsnivå. Individ- och gruppnivå är utgångspunkten när PAT används då individer och företagsledningens beslut analyseras. Institutionell teori, intressentteorin och legitimitetsteorin analyseras utifrån organisations- och samhällsnivå då teorierna ser till hur de externa faktorerna påverkar en organisations beslut.

6.2 Motiv till val av regelverk - PAT

Bland motiven för de som tillämpar K2 syftade enkätfrågan: *Om ni redovisar enligt K2, varför valdes detta regelverk?* på att undersöka de olika motiven. Svartalernativet "Kompetens i redovisning/ekonomiavdelningen" fick fem svar vilket var det svartalernativ som tillsammans

med "Enkelhet" fick mest svar. I kombination med det tredje mest svarade svarsalternativet "Kostnadseffektivt och tidseffektivt" visar detta på att företagen som svarat att de redovisar enligt K2 inte har resurser och kompetens att redovisa enligt K3. Analysen görs utifrån en gruppnivå och enligt Watts & Zimmermans PAT är ledningen i ett företag vinstmaximerande. Det finns då en möjlighet att vinstmaximera genom att använda det mindre resurskrävande regelverket K2 då det kan minska kostnaderna. Kompetens och enkelhet är motiv som är relaterade till vinstmaximering då ökad kompetens sannolikt innebär en högre kostnad för företaget då mer kompetent personal behöver anställas och enkelhet som motiv minskar kostnaderna. Detta i kombination med motivet kostnadseffektivitet och tidseffektivitet gör att ledningens olika motiv vid valet av K2 kan förklaras med vinstmaximering vilket är i linje med PAT.

Tidigare forskning av Omran & El-Galfy (2014) visar att beroende på situationen så skiljer det sig åt gällande vilken teori som förklarar val av redovisningsprincip. Författarna säger att när ett företag har som syfte att maximera sina resurser och vinst beskriver PAT beslutstagandet. En av frågorna som denna studie undersökte grundade sig i att PAT enligt Deegan & Unerman (2011) beskriver att individer sätter egenintresset först och utgår från den klassiska ekonomiska teorin, vilket kommer att analyseras på en individnivå. I bakgrund och institutionalia beskrivs de olika utfallen beroende på vilket regelverk som väljs och vid val av K3 finns det t.ex. möjlighet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar. Frågan som formulerades angående detta syftade att undersöka om det skulle vara ett motiv för att välja K3 istället för K2 för företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen. Då en majoritet svarade att de tillämpar K3 med anledning av att de har möjlighet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar visar det på att det möjligtvis finns ett samband mellan PAT och motivet. PAT utgår ifrån att individen agerar utifrån egenintresset. Vid aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar skapas möjligheter för ledningen att kunna påverka utfallet i önskad riktning för deras eget intresse. Detta kan vara förklaringen till motivet vilket är i linje med vad Collin et al. (2009) kommer fram till i sin studie då de anser att PAT kan användas för att beskriva val av regelverk baserat på egenintresse.

En av frågorna som ställdes berörde motiv som företagsledning har för att styra resultatet i en riktning som är fördelaktigt vilket skulle vara att redovisa enligt K3 då detta regelverk ger större valmöjlighet i redovisningen. PAT grundar sig som tidigare nämnt i egenintresset från individen och i denna fråga specifikt företagsledningen och därför analyseras detta genom en kombinerad individ- och grupp nivå. Då K3 som tidigare beskrivits ger möjlighet till aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar ger det ett högre resultat innevarande år än om aktivering inte gjorts. Kostnaderna fördelas då över tid vilket skulle vara motiv för företagsledningen att välja K3 om det finns en rörlig ersättning som är kopplad till resultatet. Frågan, *Har ert företag resultatbaserad bonus till företagsledningen?*, har sin utgångspunkt i PAT och det ökade utrymmet för valmöjlighet som uppstår för företagsledningen vid valet av K3. Precis som tidigare forskning av Omran & El-Galfy (2014) visar på kan PAT användas för att förklara beteendet i en situation då det finns möjlighet att ta beslut som maximerar vinsten. Empirin visar på att alla som har resultatbaserad bonus till företagsledningen också redovisar enligt K3. Tidigare forskning av Omran & El-Galfy (2014) har liknande slutsatser som denna analys visar på. Möjligheten till aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar och andra redovisningsverktyg som finns vid redovisning enligt K3 kan höja företagets finansiella ställning. Detta kan påverka den resultatbaserade bonusen. En förklaring till detta motiv kan ligga i PAT då individen drivs av sitt egenintresse vilket visar sig genom att K3 ger möjlighet till ett kortsiktigt högre resultat och därmed en högre bonus. Ett resultat i linje med detta fick Dhaliwal, Salamon & Smith i deras studie från 1982 då den visade på att i företag där företagsledningen väljer redovisningsprincip är det rapporterade resultatet högre än vad det är i företag där ägarna tar beslutet. Då frågan, *Vem hade störst inverkan i beslutet att använda K3?* gav ett svar som visar på att VD eller ekonomichef har störst inverkan vid beslutet att använda K3 förstärker kopplingen mellan företagsledningens påverkan vid valet av regelverk och de motiv som finns för valet.

6.3 Motiv till val av regelverk - Institutionell teori

På studiens fråga *Vem hade störst inverkan i beslutet att använda K2?* svarade 90,9 % att de tog rådgivning från revisor eller revisionsbyrå vilket indikerar att inverkan finns från externa aktörer med insyn i branschen. Att företag redovisar enligt samma regelverk kan visa på att rådgivning är en viktig faktor vid beslutstagande inom branschen vilket kan skapa en homogenisering av

besluten i längden. Att rådgivning tas från utomstående med insyn i branschen kan kopplas till institutionell teori. Detta eftersom att rådgivning sannolikt tas på grund av att man anser att personen som rådgivningen tas från har mer kunskap inom redovisning och kan fatta bättre beslut vilket ger extern påverkan vid valet. Analysnivån i detta avsnitt har sin utgångspunkt i organisations- och samhällsnivå då den externa påverkan på interna beslut analyseras.

Collin et al. (2009) undersökte bl.a. i sin studie om institutionell teori kunde beskriva de val av redovisningsregelverk som företag gör. Deras resultat visade på att institutionell teori hade en bättre förklaringsgrad av besluten än vad PAT har. Neu & Simmons (1996) förklarar vidare att en chefs valmöjligheter är begränsade på grund av de olika relationer som de har och kan därför inte vara nyttomaximerande i beslutstagande. De påverkas istället av att det finns tydliga redovisningsmetoder och ett lämpligt beteende i den miljö de verkar i. Carpenter & Feroz (2001) testade även om den institutionella teorin kunde förklara val av redovisningsprinciper i en amerikansk kontext. Deras resultat beskrivs genom de tre typer av isomorfism där de hävdar att den tvingande och normativa kan förklara inflytandet vid beslut. Den tredje som är härmande kunde inte uteslutas men inte heller säkerställas. Detta forskningsresultat sätts i relation till denna studie då den härmande isomorfismen undersöks men inte i lika stor utsträckning tvingande och normativ. Ett motiv skulle då vara att agera som andra företag för i branschen vid valet av redovisningsregelverk. Genom frågan, *Vilket regelverk använder ni er av?* undersöks det om ett motiv för företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen är att redovisa enligt samma regelverk. Den institutionella teorin som hävdar att företag agerar likadant inom samma bransch vilket i det specifika fallet skulle vara att välja samma regelverk. Då den härmande isomorfismen visar att det regelverk som används i högst grad också kan hävdas vara det mest lämpade finns det motiv att efterlikna andra företag inom branschen. Baserat på uppsatsens empiri som visade att majoriteten av de svarande inom den valda branschen redovisar enligt K3 finns det möjlighet att detta kan vara i linje med tidigare forskning samt den institutionella teorin vilket skulle kunna ge förklaring till motivet.

Det sker dock en motsättning till ovanstående analys då frågan i den empiriska studien, *Vid valet mellan K2 och K3, togs vägledning och rekommendationer från branschmöten, branschorganisationer, branschmedia eller ledande aktörer inom branschen?* ger en annan bild.

En fjärdedel av respondenterna svarade “Ja” och lika många svarade “vet inte”. Resterande svarade “Nej”. Resultatet går emot tidigare forskning då denna hävdar att den institutionella teorin har förklaringsgrund till olika motiv vid valet av redovisningsprinciper. Samtidigt behöver inte detta resultat innebära att företag redovisar olika inom vald bransch utan empirin visar på att företagen har tagit beslutet utan att be om råd av andra aktörer inom branschen. Eftersom majoriteten av de svarande företagen faktiskt redovisar enligt K3 kan det finnas ett samband mellan detta motiv och den institutionella teorin. Detta tyder på en homogenisering men att den inte uppstått genom vägledning eller rekommendationer vid valet av regelverk vilket frågan syftade på.

6.4 Motiv till val av regelverk - Intressentteorin

Även i detta avsnitt görs analysen utifrån en kombination av organisations- och samhällsnivå då såväl interna och som externa intressenters påverkan analyseras. Omran & El-Galfy (2014) beskriver i sin studie att intressentteorin kan förklara beslutstagandet i multinationella företag i utvecklingsländer och/eller diktaturer. Då denna studie avser att undersöka om intressentteorin kan förklara motiv bakom de val som företag i Sverige gör, blir den tidigare forskningen intressant för att se om intressentteorin kan appliceras i fler situationer än vad tidigare forskning påvisar. Detta eftersom att Sverige är en demokrati och ett utvecklat land. Tidigare forskning av Amanpreet & Sumit (2018) visar även på att intressentteorin har förklaringsgrund till olika motiv men detta i framtagandet av hållbarhetsredovisning vilket kan göra att det skiljer sig från vad denna studie visar. Då de har ett resultat som visar på ett samband mellan teorin och motiven är det intressant att jämföra om även denna studie kan visa på att motiven kan underbyggas genom intressentteorin. Intressentteorin förklarar enligt Deegan & Unerman (2011) hur olika intressenter påverkar beslut i organisationer. Enkätfrågorna som rör ägarstruktur har tagit fram ur intressentteorin för att undersöka om specifika ägarstrukturer är ett motiv för valet av regelverk. Ur empirin och korstabell 3 framgår att externa aktieägare är den största formen av ägarstruktur av de som tillämpar K3. K3 som med hjälp av större flexibilitet är mer transparent kan därmed vara fördelaktigt till företag som har externa intressenter med stort intresse i bolaget (EY, 2013). Ett motiv vid valet av regelverk blir därför ägarstrukturen. När ett företag har externa aktieägare ökar sannolikt kravet på kortsiktiga resultat vilket gör att K3 blir ett bättre alternativ då

kostnaderna periodiseras. Stor påverkan tas från denna intressents vilja vilket gör en specifik ägarstruktur till ett motiv där förklaringsgrund kan finnas i intressentteorin.

Ytterligare koppling mellan intressentteorin och vilka motiv som påverkar valet av regelverk kommer ur enkätfrågan som behandlar samhällets förväntningar. Där återfanns även en följdfråga som de svarande skulle motivera. Resultatet var att tre företag indirekt eller direkt finansieras eller ägs av staten och därför ansåg företag att samhällets förväntningar på val av regelverk spelade roll, då det ställdes högre krav på transparens. Det finns därför motiv för företagen enligt intressentteorin att använda det regelverk som de mest inflytelserika intressenterna anser lämpa sig bäst, vilket i detta fall är K3 då det är mer transparent.

6.5 Motiv till val av regelverk - Legitimitetsteorin

Analysen av den sista teorin görs också på en organisations- och samhällsnivå då samhällets påverkan på organisationers interna beslut analyseras. Omran & El-Galfy (2014) visade även på i sin studie att legitimitetsteorin kan beskriva processen vid beslutstagande i multinationella företag i utvecklade länder och/eller demokratier. Då denna studie avser att undersöka om bland annat legitimitetsteorin kan förklara motiv bakom beslutstagandet av regelverk i Sverige ställdes en fråga angående om samhällets förväntningar spelade någon roll i valet. För att få fram vad motiven skulle kunna vara till att samhällets förväntningar spelar roll ställdes även en följdfråga vid svar "ja". Det var endast sex företag som svarade att samhällets förväntningar hade någon betydelse vid valet och tre företag angav anledningen till detta att det var direkt eller indirekt ägda eller finansierade av staten. Resterande svar var "nej" vilket motsvarar 77,8%. Detta var något som förutsågs när frågan ställdes eftersom att både K2 och K3 är legitima regelverk som är skapade av BFN vilket betyder att inget är mer eller mindre korrekt att använda för de företag som har möjlighet att välja. Att det var så många som svarade nej och att legitimitetsteorin alltså till stor del inte kan beskriva motiven som finns bakom valen var därför något som var väntat. Det som undersöktes i denna studie är i linje med tidigare forskningens utgångspunkt då Sverige också är ett utvecklat land med demokrati, däremot skiljer sig resultatet åt då den hävdar att legitimitetsteorin kan förklara beslutstagande hos multinationella företag i utvecklade länder och/eller demokratier. Sannolikt anses båda vara regelverken vara legitima då det är upprättade av en statlig myndighet i Sverige vilket gör att det inte finns motiv för valet av regelverk kopplat

till legitimitetsteorin. Det är därför det troligtvis inte finns någon påverkan från samhällets förväntningar som kan förklaras som motiv, precis som denna studie pekar på.

7. Slutsats/Diskussion

I detta kapitel presenteras slutsatserna baserat på analysen samt diskussion och förslag på vidare studier. Avslutningsvis avhandlas kritik mot uppsatsen.

7.1 Slutsats

Studien har haft som syfte att undersöka de olika motiv som kan finnas till grund för valet som företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen gör mellan K2 och K3. Utifrån ovanstående analys framkommer det en del slutsatser.

En av slutsatserna som vi har kommit fram till är att vinstmaximering sannolikt är ett motiv för företag i sitt val av regelverk. Att vinstmaximering kan vara ett motiv visar sig på flera olika sätt och både för K2 och K3. Exempel på anledningar till att företag har valt K2 som regelverk är att det är kostnadseffektivt, att det är vad företaget har resurser till och att det är den kompetensen som företaget har. För ett företag att skaffa sig högre kompetens eller mer resurser för att istället kunna använda K3 kostar pengar och att spara in på detta kan bidra till vinstmaximering för företaget. Vid val av K3 finns som tidigare nämnt möjlighet till aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. Om ett företag väljer K3 och använder sig av detta redovisningsverktyg kommer detta att periodisera kostnaderna vilket gör att resultatet kommer vara högre och kan tolkas som att företaget vinstmaximerar. Resultat av uppsatsens studie visar att aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar är det främsta motivet för företag att redovisa enligt K3. PAT antar att företagsledningen i ett företag är vinstmaximerande och en slutsats är därför att teorin sannolikt ger förklaring till motivet. Detta leder oss in på ytterligare en slutsats som berör vinstmaximering som ett motiv. Baserat på vår studie har alla företag som svarat att de använder sig av resultatbaserad bonus också svarat att de redovisar enligt K3. Om ett företag använder sig av ett incitamentssystem vill sannolikt företagsledningen ha ett så högt resultat som möjligt för skapa maximal ersättning. Detta stärker slutsatsen att PAT skulle kunna skapa förklaringsgrund i att vinstmaximering kan vara ett motiv i valet mellan K2 och K3. Denna

slutsats stämmer överens med de slutsatser som Dhaliwal, Salamon & Smith (1982) fick då deras studie visade på att ett högre rapporterat resultat är sammankopplat med att företagsledningen beslutar om valet av redovisningsprincip. Att företagsledningens vinstmaximering är ett motiv vid beslutstagandet visar även Collin et al (2009) studie på då en del av deras resultat är att PAT kan förklara motiven till valet av regelverk.

En annan anledning till ett motiv är att ta rådgivning av externa aktörer eller branschrådgivare. Detta är ett motiv som den institutionella teorin skulle kunna ha förklaringsgrund i då rådgivning från externa aktörer innebär att någon som är bättre lämpad att ta beslutet om regelverk tar det. Att externa aktörer hjälper till att fatta beslutet gör att företag kan påverkas att redovisa på ett liknande sätt vilket är i linje med den institutionella teorin. Ytterligare en slutsats kopplat till motiv i relation till den institutionella teorin är att i studiens enkätundersökning svarade majoriteten att de redovisar enligt K3. Då företagen verkar inom samma bransch och en majoritet använder K3 enligt vår studie kan motiv och förklaring till detta beslutstagande finnas i institutionell teori. Detta är en slutsats som baseras på vår empiri men det kan finnas fler faktorer som påverkar valet och inte enbart motiv kopplat till institutionell teori vilket gör det svårt att göra en precis slutsats.

Hur ägarstrukturen ser ut i företagen är ett ytterligare motiv som är undersökt i denna studie. Vi har kommit fram till slutsatsen att det förmodligen är ett motiv till beslutstagande av regelverk eftersom att analysen visar på att företag vars ägare är externa aktieägare oftast redovisar enligt K3. K3 som regelverk erbjuder mer flexibilitet och fler redovisningsverktyg som kan påverka resultatet. Då företaget ägs av externa aktieägare finns det möjlighet att de strävar efter ett kortsiktigt högt resultat för att gynna sig själva. Denna slutsats skiljer sig något från Dhaliwal, Salamon & Smith (1982) då de har det tidigare nämnda resultatet att företagsledningen väljer redovisningsprinciper som ger ett högre kortsiktigt resultat än när ägarna gör valet. Den säger dock inget om inte ägarna också strävar efter ett kortsiktigt högt resultat, bara att de inte göra det lika mycket som företagsledningen. Den tidigare slutsatsen gällande ägarstrukturen kan relateras till intressentteorin som antar att företag väljer ett visst regelverk med en viss intressent som motiv. Det är inte bara externa aktieägare som kan ses som ett motiv till valet utan även då staten är ägare eller har inflytande i företaget visar vår analys på att det kan vara ett motiv till val av

regelverk. När staten är ägare eller har inflytande visar analysen på att det verkade finnas en viss förväntan på företaget att väljer det regelverk med mest transparens vilket i detta fall blir K3. Därför kan det konstateras att med förklaringsgrund i intressentteorin är dessa två nämnda ägarstrukturer motiv till valet mellan K2 och K3.

Vid analysen framkom det även att en del av de motiv som vi undersökte inte visade sig vara bakomliggande motiv till valet mellan regelverk. Ett av motiven som studiens analys inte kunde visa skulle ligga till grund för valet av regelverk är samhällets påverkan som skulle kunna ha förklaringsgrund i legitimitetsteorin. Detta motiv undersöktes då legitimitetsteorin antar att företag skulle ha som motiv att välja regelverk baserat på samhällets förväntningar och baserat på vilket regelverk som ansågs vara legitimt. Analysen visar på att valet mellan regelverken inte utgör ett motiv vilket var en förväntad slutsats då både K2 och K3 är legitima regelverk i Sverige och upprättade av BFN. Studiens slutsats stämmer inte överens med Omran & El-Galfys (2014) resultat då deras slutsatser är att legitimitetteorin har förklaringsgrund i beslutsprocessen vid val av redovisningsprincip. Resultat är intressant i relation till denna studie då den är gjord i utvecklade och demokratiska länder vilket är den miljö som denna uppsatsens studie har gjorts i. En sista slutsats som också avhandlar motiv som inte visats sig vara en faktor vid valet är branshpåverkan. I analysen undersöktes om företag tog rådgivning eller rekommendationer från andra aktörer inom samma bransch och hade det som motiv i sitt val mellan regelverken. Analysen visade på att en majoritet inte tog denna sorts råd av andra inom branschen och slutsatsen är därför att branshpåverkan som baseras på att rekommendationer tagits inte är ett motiv till val av regelverk. Collin et al (2009) visar dock på i sina slutsatser att den institutionella teorin har förklaringsgrund i beslutagandet. Slutsatserna från denna studie visar också på att den institutionella teorin dels eventuellt har förklaringsgrund vilket beskrevs ovan men även saknar förklaring baserat på den avslutande slutsatsen.

Som besvarande av uppsatsens problemformulering och syfte kan vi göra slutsatserna att det finns olika motiv som påverkar företag i valet mellan regelverken K2 och K3 men i varierande grad. De motiv som sannolikt har betydelse vid valet är vinstmaximering, resultatbaserad bonusersättning, ägarstrukturen och extern påverkan. Det finns även motiv som visats sig inte påverka valet, vilka är branshpåverkan och legitimitet. Av teorierna som vi valt att utgå ifrån

blir slutsatsen att samtliga teorier med undantag för legitimitetsteorin sannolikt kan ha förklaringsgrund till de olika motiv som undersökts.

7.2 Diskussion & förslag på vidare studier

Utgångspunkten i avsnittet är studiens resultat i relation till olika infallsvinklar som diskuterats under uppsatsens gång. Det första perspektivet som diskuterats gäller den faktiska betydelsen av motiven till valet mellan K2 och K3 kopplat till PAT. Precis som att möjligheten att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar kan vara vinstmaximering och fördelaktigt för egenintresset i specifika situationer kan valet att redovisa enligt K2 också vara fördelaktigt då det är ett mycket mindre resurskrävande regelverk vilket resulterar i mindre kostnader. En annan aspekt på aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar i kombination med rörlig ersättning är att effekten blir en högre balansomslutning som samtidigt kan försämra relativa nyckeltal. Om t.ex. räntabilitet på totalt kapital används som resultatmått för rörlig ersättning kan detta försämrars genom att nämnaren ökar mer än täljaren vilket i detta fall innebär att balansomslutningen ökar mer än resultatet vid aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar. Detta är en intressant diskussion då uppsatsens empiri visar att företag vill aktivera tillgångar då de har en rörlig ersättning kopplad till resultat men att det inte nödvändigtvis förbättrar de relativa resultaten.

En reflektion angående intressentteorin är att om hållbarhetsredovisning hade varit utgångspunkt för studien kunde det eventuellt funnits en större chans att finna en tydligare koppling mellan motiv och intressentteorin vid valet av regelverk. Enligt den tidigare forskningen av Amanpreet & Sumit (2018) som använts har de undersökt intressentteorin i förhållande till hållbarhetsredovisning och kunde då se ett samband som gjorde att intressentteorin kunde förklara beslutsprocessen vid framtagandet av hållbarhetsredovisning. Resultatet för motiven i denna studie hade möjligtvis kunnat vara annorlunda om fokus hade lagts på hållbarhetsredovisning istället för motiven till valet mellan regelverken. Eftersom att hållbarhet idag har ett stort fokus hos olika intressenter hade hållbarhetsrapportering varit ett intressant ämne att studera vidare i förhållande till teorierna som använts i denna uppsats.

Något som också hade varit intressant för vidare forskning är genom att utvidga eller förändra avgränsningarna som denna uppsats har. Det finns en del andra branscher där företag kommer att påverkas beroende på val av regelverk, som t.ex. i fastighetsbranschen. Vid fortsatt forskning hade det därför varit intressant att jämföra olika branscher för att se om andra motiv spelar större roll där än i vald bransch. Även avgränsningen geografiskt hade gett ett annat perspektiv att forska vidare inom. Avgränsningen kunde gjorts antingen mer nischad för att t.ex. bara undersöka hur det ser ut i en stad eller i en del av Sverige eller utvidgats till att undersöka även hur länder utanför Sverige fattar beslut inom redovisning.

Det hade även varit intressant att studera djupare hur aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar påverkar val av redovisningsregelverk. Om det hade gett utrymme för att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar i K2, hur hade fördelningen av regelverk varit istället?

Sammanfattningsvis visar diskussionen på att beroende på vilket perspektiv som används kan resultatet skifta och är därmed intressanta förslag på vidare studier inom området.

7.3 Kritik

Förutom den kritik som tidigare i uppsatsen riktats mot dess metod och källor finns det kritik i efterhand som författarna vill föra fram. Kritiken syftar främst till att visa på de tillvägagångssätt och problem som stöttes på under uppsatsskrivandets gång som skulle kunna förhindras eller förbättras ifall kunskapen var tillgänglig innan.

På grund av den tidsbrist som rådde uppsatsen skulle en planering där enkäten skickades ut en eller två veckor tidigare vara att föredra. Då hade det funnits ytterligare möjlighet att skicka ett andra och kanske tredje påminnelsemail och på så sätt få fler svar. Därutöver skulle det kunna vara möjligt att ringa upp företag och så sätt få in fler svar, men detta gavs inte möjlighet till på grund av tidsbristen.

Enkäten skulle kunna ha utformats annorlunda. Framförallt angående frågan *“Hur ser ägarstrukturen ut i ert företag?”*. Denna fråga tolkades som svår att besvara, dels naturen i själva frågan men också på grund av svarsalternativen. En möjlig förändring skulle kunna vara *“Vilken*

är den enskilt största ägaren i ert företag?” som skulle kunna göra det enklare för företagen att förstå. Svartalternativen: *Familjeägt, Externa aktieägare, Styrelse som är aktieägare, Fåmansbolag, Företagsledningen äger aktierna, Annan struktur* skulle minskas. Till exempel skulle *Fåmansbolag* och *Familjeägt* kunnat tas bort. *Styrelse som är aktieägare* skulle också kunna förtydligas och exempelvis ändras till *Styrelseordförande*. *Företagsledningen äger aktierna* skulle bara kunna ändras till *Företagsledning* om frågan hade formulerats till det nya alternativet.

Ytterligare kritik mot studien är omfånget av olika teorier. Att ta bort en eller två teorier hade möjliggjort en djupare analys av de aktuella teorierna. Samtidigt innebar flera teorier en större bredd och gav större utrymme för att förklara motiven bakom val av regelverk. På grund av tidsbrist gjordes valet att använda fler teorier istället för att fördjupa sig i en eller två teorier.

8. Referenslista

I detta kapitel presenteras uppsatsens källor.

BFNAR 2008:1

BFNAR 2012:1

Bokföringsnämnden

FAR Akademi

Årsredovisningslagen

Ahlfors, F. (2016). K2 eller K3? Så väljer du rätt regelverk, företagbloggen. Tillgänglig online: <https://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/k2-eller-k3-sa-valjer-du-ratt-regelverk> (Hämtad 2018-04-10)

Amanpreet, K & Sumit, L. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 31, no. 1, pp. 338-368

Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2014-1901> (Hämtad 2018-05-15)

Artsberg, K. (2005) Redovisningsteori - policy och praxis. Liber

Bryman, A. & Bell, E. (2013) upplaga 2:1 Företagsekonomiska forskningsmetoder. Liber AB. Stockholm

Carpenter, V. L. & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, no. 7-8, pp. 565-596.

Tillgänglig online: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00038-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6) (Hämtad 2018-05-02)

Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management review*, vol. 20, no. 1, pp. 92-117.

Tillgänglig online: <http://www.jstor.org/stable/2588888> (Hämtad 2018-05-08)

Collin, Y. S-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical perspectives on Accounting*, vol. 20, no. 2, pp. 141-174.

Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.003> (Hämtad 2018-05-15)

Deegan, C. & Unerman, J. (2011) *Financial Accounting Theory*. Berkshire: McGraw-Hill.

DiMaggio, P.J, & Powell, W.W (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, vol. 48, pp. 147-160

Tillgänglig online: <http://www.jstor.org/stable/2095101> (Hämtad 2018-05-08)

Dhaliwal, D.S. & Salamon, G.L. (1982) The effect of owner versus management control on the choice of accounting methods. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 4, no. 1, pp. 41-53 (Hämtad 2018-08-08)

Dhaliwal, D.S. & Schepanski, A.A. (1984) On the use of positive accounting theory to explain the choice of accounting methods to financial students. *Journal of Accounting Education*, vol. 2, no. 2, pp. 89-96 (Hämtad 2018-08-08)

EY (2013). K2 eller K3 - Vad väljer du? Tillgänglig online:

<https://drivkraft.ey.se/2013/04/16/k2-eller-k3-vad-valjer-du/> (Hämtad 2018-04-10)

EY (2016) Det blev fel - kan jag byta mellan K-regelverken? Tillgänglig online:

<https://drivkraft.ey.se/2016/11/10/det-blev-fel-kan-jag-byta-mellan-k-regelverken/> (Hämtad 2018-07-01)

Falkman, Pär. (2000) Teori för redovisning. Lund: Studentlitteratur

Frostenson, Magnus. (2015) Redovisningsteori. Lund: Studentlitteratur

Grant Thornton (2017). Hur K2 och K3 förhåller sig till varandra. Tillgänglig online:
<http://students.grantthornton.se/siteassets/pdf/ uppsatsamnen/hur-k3-och-k2-forhaller-sig-till-varandra-171212.pdf> (Hämtad 2018-04-05)

Grant Thornton (år okänt). Redovisa enligt K3 och K2: Vi ger dig råd kring regelverken för K3 och K2. Tillgänglig online: <https://www.grantthornton.se/tjanster/radgivning/finansiell-rapportering/k2-och-k3/> (Hämtad 2018- 04-05)

Grönlund, A., Tagesson, T. & Öhman, P. (2013). Principbaserad redovisning. Lund: Studentlitteratur

Hogia (2012). K2 eller K3 - Dags att välja regelverk. Tillgänglig online: http://www.ekonomi-info.nu/k2_eller_k3_%E2%80%93_dags_att_valja_regelverk_10804.asp (Hämtad 2018-04-10)

Hogia (2013). K2 eller K3 - en utmaning. Tillgänglig online:
http://www.ekonomi-info.nu/k2_eller_k3_-_en_utmaning_11444.asp (Hämtad 2018-04-10)

Jensen, M.C, & Meckling, W.H. (1976) Theory of the Firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. Journal of Financial Economics, vol. 3, no. 4, pp. 305-360
Tillgänglig online: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X) (Hämtad 2018-05-08)

Konsulten (2012). Specifika skillnader mellan K2 och K3. Tillgänglig online:
<https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/specifika-skillnader-k2-k3/> (Hämtad 2018-04-05)

KPMG (2013). En snabbguide i K3: Nytt regelverk för redovisning. Tillgänglig online:

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/se-snabbguide-K3.pdf> (Hämtad 2016-04-10)

LUP Student Papers (2018). Publications. Tillgänglig online:

<https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication?q=course+exact+FEKH69>

Marton, J., Pettersson, A-K. & Lundqvist, P. (2016). IFRS - I teori och praktik. Sanoma utbildning

Nationalencyklopedin (2018). Beslutsteori. Tillgänglig online:

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/beslutsteori> (Hämtad 2018-04-12)

Nationalencyklopedin (2018). Hypotes. Tillgänglig online:

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/enkel/hypotes> (Hämtad 2018-05-23)

Nationalencyklopedin (2018). Kvantitativ metod. Tillgänglig online:

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/kvantitativ-metod> (Hämtad 2018-04-12)

Nationalencyklopedin (2018). Källkritik. Tillgänglig online:

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/k%C3%A4llkritik> (Hämtad 2018-05-16)

Neu, D. & Simmons, C. (1996). RECONSIDERING THE “SOCIAL” IN POSITIVE ACCOUNTING THEORY: THE CASE OF SITE RESTORATION COSTS, *Critical perspectives on Accounting*, vol. 7, no. 4, pp. 409-435.

Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0044> (Hämtad 2018-05-15)

Nilsson, Stellan. (2011). Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt. Lund: Studentlitteratur

Omran, A. M. & El-Galfy, M. A. (2014) Theoretical perspectives on corporate disclosure: a critical evaluation and literature survey, *Asian Review of Accounting*, vol. 22, no. 3, pp. 257-286. Tillgänglig online: <http://www.emeraldinsight.com/doi/10.1108/ARA-01-2014-0013> (Hämtad 2018-05-15)

PwC (2014). Känn dig trygg med ditt val: K2 eller K3, ett vägval för ditt företag. Tillgänglig online: <https://www.pwc.se/sv/redovisning/assets/gor-redan-nu-ditt-val-mellan-k2-och-k3.pdf> (Hämtad 2018-04-05)

PwC (2016). Lärdomar i samband med övergången till K3 och upprättandet av årsredovisningar enligt K3 och K2. Tillgänglig online: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/overgangen-till-k3.html> (Hämtad 2018-04-05)

SCB (u.å) Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI). Tillgänglig online: <https://www.scb.se/dokumentation/klassifikationer-och-standarder/standard-for-svensk-naringsgrensindelning-sni/> (Hämtad 2018-07-22)

Srf Redovisning (2018). Värderingsregler. Tillgänglig online: <http://www.srfredovisning.se/srf-mallar-for-arsredovisning-2/5-varderingsregler/> (Hämtad 2018-04-05)

SurveyMonkey, (u.å.) Urvalsstorlek för enkät. Tillgänglig online: <https://sv.surveymonkey.com/mp/sample-size/> (Hämtad 2018-05-21)

Wahlgren, Lars. (2012). SPSS steg för steg. Lund: Studentlitteratur

Watts, L.R. & Zimmerman, J.L. (1986). Positive Accounting Theory. New Jersey: Prentice Hall, Inc.

Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1978) Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *Accounting Review*, vol. 53, no. 1, pp. 112-134.

Tillgänglig online: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=7&sid=2315b1b7-b8a3-45df-859d-dce3a0f5b553%40sessionmgr4009> (Hämtad 2018-05-08)

Bilaga 1 - Enkätfrågor

1. Hur många anställda har ert företag?

- < 10
- 10 - 20
- 21 - 30
- 31 - 40
- 41 - 50
- > 50

2. Hur stor är företagets balansomslutning? (miljoner kronor)

- < 10
- 10 - 20
- 21 - 30
- 31 - 40
- > 40

3. Hur stor är företagets nettoomsättning? (miljoner kronor)

- < 20
- 20 - 40
- 41 - 60
- 61 - 80
- > 80

4. Vilket regelverk använder ni er av?

- K2
- K3

5. Har ert företag resultatbaserad bonus till företagsledningen?

- Ja
- Nej

6. Hur ser ägarstrukturen ut i ert företag?

- Familjeägt
- Externa aktieägare
- Styrelse som är aktieägare
- Fåmansbolag
- Företagsledningen äger aktierna
- Annan struktur

7. Vid valet mellan K2 och K3, togs vägledning och rekommendationer från branschmöten, branschorganisationer, branschmedia eller ledande aktörer inom branschen?

- Ja
- Nej
- Vet inte

8. Spelar samhällets förväntningar roll i valet mellan regelverk?

- Ja
- Nej

Om ni svarat ja, varför? _____

9. Om ni redovisar efter K2, varför valdes detta regelverk?

- Kompetens i redovisnings/ekonomiavdelningen
- Vanligt i branschen
- Tidseffektivt och kostnadseffektivt
- Enkelhet
- Annat _____

10. Vem påverkade beslutet mest att använda K2?

- Ägare
- VD eller Ekonomichef
- Rådgivning från revisor eller revisionsbyrå
- Annan _____

11. Om ni redovisar efter K3, varför valdes detta regelverk?

- Möjligheten till aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar
- Leasing av tillgångar
- Komponentavskrivning
- Uppskrivning
- Vanligt i branschen
- Ökad flexibilitet
- Ger en mer rättvisande bild av företaget
- Annat _____

12. Hur eller vem tog beslutet att använda K3?

- Ägare
- VD eller Ekonomichef
- Rådgivning från revisor eller revisionsbyrå
- Annan _____

Bilaga 2 - Mail till företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen

Hej!

Vi är tre studenter vid Lund Universitet som läser sista terminen på ekonomikandidatprogrammet. Vår specialisering är redovisning och därför skriver vi ett examensarbete som syftar till att undersöka motiven bakom valet av redovisningsregelverken K2 och K3. Vi har avgränsat oss till forsknings- och utvecklingsbranschen och har genom hemsidan Allabolag filtrerat fram ert företag. Denna emailadress har vi sedan hittat på er hemsida.

För att samla in data till undersökningen har vi valt att använda en enkätundersökning. Enkäten tar 2-3 minuter att besvara och vi hade varit väldigt tacksamma om ni hade velat lägga den tiden på detta då det möjliggör ett fortsatt arbete. Det är enklast om någon som är insatt i företagets ekonomi och redovisning svarar på enkäten och den är givetvis helt anonym.

Om vi inte har kontaktat rätt person för denna fråga får ni väldigt gärna vidarebefordra detta mail. Svara gärna på detta mail om ni vill få en kopia av uppsatsen när den är klar i början av Juni.

Klicka på länken nedan för att komma till enkäten.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar,

Robin Sköld, Alexandra Bäckbom & Victor Vaggö

Bilaga 3 - Påminnelsemail till företag inom forsknings- och utvecklingsbranschen

Detta är en påminnelse angående enkäten som vi skickade ut i förra veckan. Har ni redan svarat på enkäten tackar vi för er tid och ni får gärna bortse från detta mail. Om ni inte har svarat vill vi påminna er om enkäten och säga att vi verkligen uppskattar om ni tar er 2-3 minuter och svarar på enkätundersökningen.

Hej!

Vi är tre studenter vid Lund Universitet som läser sista terminen på ekonomikandidatprogrammet. Vår specialisering är redovisning och därför skriver vi ett examensarbete som syftar till att undersöka motiven bakom valet av redovisningsregelverken K2 och K3. Vi har avgränsat oss till forsknings- och utvecklingsbranschen och har genom hemsidan Allabolag filtrerat fram ert företag. Denna emailadress har vi sedan hittat på er hemsida.

För att samla in data till undersökningen har vi valt att använda en enkätundersökning. Enkäten tar 2-3 minuter att besvara och vi hade varit väldigt tacksamma om ni hade velat lägga den tiden på detta då det möjliggör ett fortsatt arbete. Det är enklast om någon som är insatt i företagets ekonomi och redovisning svarar på enkäten och den är givetvis helt anonym.

Om vi inte har kontaktat rätt person för denna fråga får ni väldigt gärna vidarebefordra detta mail. Svara gärna på detta mail om ni vill få en kopia av uppsatsen när den är klar i början av juni.

Klicka på länken nedan för att komma till enkäten.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar,

Robin Sköld, Alexandra Bäckbom & Victor Vaggö