

Det obligatoriska införandet av IFRS:s påverkan på redovisningsenhetligheten inom EU

Av: Joakim Nelin och Love Ye

Handledare: Natallia Pashkevich

Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper

Kandidatuppsats 15 hp

Företagsekonomi C | Vårterminen 2023



Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Natallia Pashkevich som har varit till stor hjälp och bidragit med vägledning under uppsatsens gång. Vi vill även rikta ett stort tack till opponentgruppen som genom sin feedback hjälpt oss att föra studien framåt.

Stockholm, Juni 2023

Joakim Nelin

Love Ye

Sammanfattning

Titel: Det obligatoriska införandet av IFRS:s påverkan på redovisningsenhetligheten inom EU

Författare: Joakim Nelin och Love Ye

Handledare: Natallia Pashkevich

Syfte: Syftet med denna studie var att undersöka om det obligatoriska införandet av IFRS: redovisningsstandarder har ökat redovisningsenhetligheten.

Forskningsfråga: Hur förändrades redovisningsenhetligheten i EU efter det obligatoriska införandet av IFRS.

Metod: Metoden som används i denna studie är en kvantitativ tvärsnittsstudie med en deduktiv forskningsansats. Inom studien samlades information in från företagens års- eller koncernredovisning. Totalt undersöktes 240 rapporter från 120 olika företag över tre länder: Sverige, Finland och Tyskland. Taplin-metoden/T-index tillämpades efter att all nödvändig data samlats in för att sedan beräkna redovisningsenhetligheten för åren 2002 och 2018. Dessa värden jämfördes och analyserades sedan för att fastställa slutsatser kring den nationella och internationella enhetligheten.

Slutsats: Denna studie kom fram till att redovisningsenhetligheten inom Sverige, Finland och Tyskland ökat sedan det obligatoriska införandet av IFRS 2005. Däremot avvek vissa redovisningsposter från detta. Ökningen av enhetligheten sågs både ur ett nationellt och internationellt redovisningsperspektiv. Det fastställdes även inom denna studie att Sverige och Finlands redovisning låg närmare varandra jämfört med Tyskland. Slutligen presenteras teoretiska bidrag i tron om att en större förståelse skapats kring det obligatoriska införandet av IFRS effekter på redovisningsenhetlighet inom EU, och en större förståelse kring tillämpningen av T-index metoden.

Nyckelord: IFRS, redovisningsenhetlighet, redovisningsposter, EU, T-index, Taplins metod

Abstract

Titel: The mandatory introduction of IFRS's impact on accounting uniformity within the EU

Authors: Joakim Nelin & Love Ye

Advisor: Natallia Pashkevich

Purpose: The purpose of this study was to examine whether the mandatory introduction of IFRS's accounting standards has increased accounting uniformity.

Research question: How did accounting uniformity change within the EU after the mandatory introduction of IFRS.

Method: The method that was used in this study was a quantitative cross-sectional design with a deductive research approach. Within the study, information was collected from companies annual reports. A total of 240 reports from 120 different companies across three countries were examined: Sweden, Finland and Germany. Taplin's method/T-index was applied after all the necessary data were collected to then calculate the accounting uniformity for the years 2002 and 2018. These values were then compared and analyzed to establish conclusions about the national and international uniformity.

Conclusion: This study concluded that accounting uniformity within Sweden, Finland and Germany has increased since the mandatory introduction of IFRS in 2005. However, certain accounting items deviated from this. The increase in uniformity was seen both from a national and international accounting perspective. It was also determined within this study that Sweden and Finland's accounting was closer to each other compared to Germany. Lastly, theoretical contributions are presented in the belief that a greater understanding has been created around the mandatory introduction of IFRS effects on accounting uniformity within EU, as well as a greater understanding around the application of the T-index method.

Keywords: IFRS, accounting uniformity, accounting items, EU, T-index, Taplin's method

Begreppslista

EG - Europeiska gemenskaperna

EMU - Ekonomiska och Monetära Unionen

ESV - Ekonomistyrningsverket

EU - Europeiska Unionen

FAR - Inte en förkortning, utan heter endast FAR

FASB - Financial Accounting Standard Board

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standard Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

OECD - Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

RR - Redovisningsrådet

ÅRL - Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1 - Introduktion	1
1.1 - Bakgrund	1
1.2 - Problemformulering	3
1.3 - Syfte och frågeställning	6
1.4 - Avgränsningar	6
2 - Teoretisk referensram	7
2.1 - Centrala begrepp	7
2.1.1 - Harmonisering, standardisering, jämförbarhet och enhetlighet	7
2.1.2 - GAAP	8
2.1.3 - IFRS	8
2.1.4 - Års-eller Koncernredovisning	9
2.2 - Vetenskaplig Teori	9
2.2.1 - Enforcement theory	9
2.2.2 - Enforcement theory i relation till regelbaserad och principbaserad tillämpning	10
2.3 - Tidigare forskning	11
2.4 - Hypotesformulering	15
2.5 - Sammanfattning av teoretisk referensram	17
3 - Metod	18
3.1 - Forskningsstrategi och forskningsdesign	18
3.2 - Datainsamling	19
3.2.1 - Sekundärdata	19
3.3 - Population och urval	19
3.4 - Analytiska metoder	21
3.4.1 - Taplins metod	21
3.4.2 - T-index	22
3.4.3 - Definitioner av H-index, I-index och C-index	23
3.4.4 - Valet av T-index	26
3.5 - Tillvägagångssätt för beräkning av enhetlighet	27
3.5.1 - Tillvägagångssättet vid beräkning av nationell enhetlighet	27
3.5.2 - Tillvägagångssättet vid beräkning av internationell enhetlighet	30
3.5.3 - Two-tailed hypothesis test	35
3.6 - Metoddiskussion	36
3.6.1 - Reliabilitet	36
3.6.2 - Validitet	37
3.7 - Metodens begränsningar och förbättringspotential	38
4 - Empiri	40
4.1 - Sammanställning av data	40

4.1.1 - Nationell enhetlighet	40
4.1.2 - Internationell enhetlighet	41
5 - Analys	42
5.1 - Nationell enhetlighet	42
5.1.1 - Analys av Sveriges nationella enhetlighet	42
5.1.2 - Analys av Finlands nationella enhetlighet	43
5.1.3 - Analys av Tysklands nationella enhetlighet	45
5.1.4 - Diskussion kring nationell enhetlighet	46
5.1.5 - Diskussion kring nationell enhetlighet kopplat till Sicilianos studie	52
5.2 - Internationell enhetlighet	55
5.2.1 - Analys av internationell enhetlighet	55
5.2.2 - Diskussion kring internationell enhetlighet	55
5.2.3 - Diskussion kring en obligatorisk tillämpnings påverkan på internationell enhetlighet	58
6 - Slutsatser och teoretiska bidrag	61
6.1 - Slutsatser	61
6.2 - Teoretiskt bidrag	62
6.3 - Förslag till vidare forskning	63
Källförteckning	64

Bilageförteckning

Bilaga 1 - Nationell redovisningsenhetlighet	69
Bilaga 2 - Internationell redovisningsenhetlighet	70

Tabellförteckning

Tabell. 1 - Fördelning av företag per land	21
Tabell. 2 - Sammanfattning av H-index, I-index, C-index, T-index	26
Tabell. 3 - Företagens val av redovisningsmetod för de olika redovisningsposterna inom respektive land	27, 30
Tabell. 4 - Fördelning av Koefficienten a_{kl}	28, 31
Tabell. 5 - Beräkning av den nationella enhetligheten	29
Tabell. 6 - Fördelning av koefficienten B_{ij}	31
Tabell. 7 - Beräkning av T-index/enhetligheten för alla kombinationer av länder	32
Tabell. 8 - Sammanställning av samtliga kombinationer	34
Tabell. 9 - Sicilianos och denna studiens resultat för den nationell enhetligheten	53
Tabell. 10 - Exemplifiering av skillnader inom studiernas värden för specifika poster	56

Formelförteckning

Formel 1 - T-index	22, 26, 32
Formel 2 - T-index (T_{ij})	22, 23, 26, 29, 32
Formel 3 - H-index	24, 26
Formel 4 - I-index	24, 26
Formel 5 - C-index	25, 26
Formel 6 - Two-tailed test	35

1 - Introduktion

Inledningsvis presenteras bakgrunden till ämnet som är: IFRS påverkan på enhetligheten i Europa (EU). Kapitlet innehåller en problembakgrund som sedan leder till problemformulering, följt av en presentation av uppsatsens syfte och frågeställning. Slutligen presenteras studiens avgränsningar.

1.1 - Bakgrund

International Accounting Standards Board (IASB) är en internationell organisation som kontinuerligt jobbar med frågor kring transparens inom företags redovisning. IASB skapades efter en omstrukturering av tidigare International Accounting Standards Committee (IASC) år 2001. IASB har som uppgift att utveckla principbaserade redovisningsstandarder och därigenom kunna minska skillnader inom redovisningen mellan länder (IFRS u.å.). Principbaserade redovisningsstandarder ger företagen en möjlighet att tolka standarder själva och göra egna bedömningar, då olika svar kan uppkomma för specifika situationer. Företagens ansvarstagare får därigenom ett större utrymme att kunna tillämpa IFRS:s principer fritt (ibid.). International Financial Reporting Standards eller IFRS är en samling med globala redovisningsstandarder som ges ut av IASB, och tillämpas i över 170 länder, antingen frivilligt eller som krav (ibid.).

År 1993 bildades den Europeiska unionen (EU), som även omfattade de Europeiska gemenskaperna (EG), vilket var ett tidigare fördrag. En gemensam inre marknad för varor, tjänster, personer och kapital skapades inom EU (Riksdagen u.å.). Det näst kommande decenniet sker en kontinuerlig tillväxt inom EU. Fler medlemsländer ansluter till den ekonomiska och monetära unionen (EMU) och den gemensamma elektroniska valutan Euro införs (ibid.). År 2002 beslutade EU om ett obligatoriskt införande av IFRS:s redovisningsstandarder för samtliga EU-länders noterade företag/koncerner (ibid.). Kravet applicerades från år 2005, vilket fortfarande är gällande än idag. Innan år 2005 fanns en stor spridning och variation av redovisningsmetoder och standarder som tillämpades inom de europeiska länderna. Det ville EU motverka då man såg potentiella fördelar med att ha ett systematiskt fungerande system för alla EUs medlemsstater att tillämpa, för att få en minskad divergens (ibid.).

En av EUs grundtankar med det obligatoriska införandet av IFRS var att försöka skapa och främja en gemensam kapitalmarknad. Målet med den gemensamma kapitalmarknaden var att skapa incitament för företagen att få flera nya valmöjligheter gällande upprättande av de finansiella rapporterna. Slutligen att det hela skulle leda till att införandet av IFRS skulle minska skillnaderna i de olika EU ländernas redovisningspraxis och skapa harmonisering (IFRS u.å.). Vid EUs obligatoriska införande av IFRS år 2005 fanns en mängd olika Local Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) inom EU länderna. Därmed fanns även olika variationer av grader av likhet mellan ländernas lokala GAAP och IFRS innan det obligatoriska införandet (Siciliano 2019). Detta har inneburit att länder haft olika förutsättningar för att kunna anpassa sig efter IFRS redovisningsstandarder. En del länder har kunnat applicera de obligatoriska redovisningsstandarderna på ett mer lätthanterligt sätt. Samtidigt har länder som tillämpat lokala GAAP med större skillnader från IFRS haft en längre process (ibid.).

Syftet med att ha ett standardiserat sätt att upprätta finansiell rapportering är att få ett rationellt tillvägagångssätt för presentation av redovisningsinformation (Oanh 2022). Detta leder i sin tur till en harmonisering av redovisning och förbättringar av redovisningspraxis, vilket även kommer göra det enklare att jämföra finansiell information. Besittningen av ett standardiserat sätt att redovisa ökar effektiviteten av finansiell kommunikation samtidigt som det blir enklare för företag att jämföra sin finansiella rapportering på en internationell nivå, vilket slutligen leder till att enhetlighet mellan länders redovisning skapas (ibid.). Exempelvis om ett svenskt företag som redovisar enligt svenska redovisningsregler och ett polskt företag som redovisar i enlighet med polska redovisningsregler ska handla med varandra, skulle en konvertering av finansiella rapportering behöva göras till en gemensam redovisningsstandard, för att kunna skapa en bättre bild för båda parterna. Detta är något som skulle kunna förhindras med en enhetlig finansiell rapportering. Enligt en definition av Cambridge dictionary definieras ordet enhetlighet som *“the quality or fact of being the same, or of not changing or being different in any way”* (Cambridge dictionary u.å.). Detta betyder kortfattat att något ska vara densamma eller likartat. Enhetlighet kopplat till finansiell rapportering har historiskt växt fram som en allt viktigare fråga. Detta på grund av fördelarna som medförs av att ha en finansiell rapportering som är enhetlig, då det inte bara är kostnadseffektivt utan även effektiviserar jämförbarheten mellan länder (Beke 2013).

Innan det obligatoriska införandet av IFRS år 2005 utgick den svenska redovisningen från årsredovisningslagen (ÅRL) och rekommendationer från redovisningsrådet (Grundström & Ingemarsson 2012). Rekommendationerna från redovisningsrådet var obligatoriska för samtliga noterade företag i Sverige. Det fanns genomgående likheter mellan IFRS och dessa rekommendationer, dock fanns en del skillnader tillika (ibid.). Ett exempel på detta är att IFRS åtskilt från redovisningsrådets rekommendationer tillät värdering till marknadsvärde vilket skapat förändringar för företags redovisning (ibid.).

Inom länder som Finland och Tyskland infördes även IFRS 2005 i samband med kravet på samtliga medlemsländer inom EU. Dessa länder hade egna separata lokala GAAP som applicerades likartat med det svenska tillvägagångssättet innan införandet av IFRS. Likheter och skillnader existerade även mellan dessa länders lokala GAAP och IFRS, vilket sedermera haft en påverkan på möjligheten att skapa en bred internationell enhetlighet och minska skillnader i redovisningspraxis. Detta har väckt ett intresse för att undersöka ifall det obligatoriska införandet av IFRS lett till en ökad jämförbarhet och en bredare internationell enhetlighet inom EU.

1.2 - Problemformulering

Tillämpningen av en stor variation av redovisningsstandarder på en nationell och internationell nivå leder till en mängd problem. Forskaren Beke (2013) höll en diskussion kring problem som orsakats på grund av användning av en variation av redovisningsstandarder. Inom studiens diskussion lyfte forskaren fram att företag som är verksamma i ett flertal länder måste presentera en mängd olika finansiella rapporter för att kunna uppnå de olika nationella kraven som länder har kring finansiell rapportering. Sammanfattat innebär detta att en högre prestation krävs från företagen vilket resulterar i att större kostnader uppstår. Ifall ett enhetligt tillvägagångssätt för framställande av finansiella rapporter skulle tillämpas skulle denna process kunna effektiviseras för företag och effektivisera den ekonomiska utvecklingen.

Aubert och Grudnitski (2011) undersökte effekten och betydelsen av en obligatorisk tillämpning av IFRS redovisningsstandarder inom Europa. Forskarna menade att en harmonisering för användning av redovisningsstandarder inom europeiska länder var tänkt att hjälpa företag inom Europa att konkurrera på en global kapitalmarknad. Detta styrks av

förordning nr.1606/2002 från den Europeiska kommissionen år 2002, med förklaringen att målet med en standardiserad redovisning för samtliga EU länder är att skapa en mer kostnadseffektiv kapitalmarknad och hjälpa företag inom EU att konkurrera på en global kapitalmarknad (Europeiska kommissionen 2002). Aubert och Grudnitski (2011) genomförde en mängd observationer för att fastställa IFRS påverkan på företag inom EU. Slutsatser drogs kring att IFRS, i vissa fall, är bättre än GAAP när det kommer till presenterande av redovisningsinformation då IFRS ökar jämförbarheten.

Studier utförda av Páúcan (2015) samt Carmona och Trombetta (2008) har dock kontrasterande meningar jämfört med Aubert och Grudnitskis (2011) slutsatser kring IFRS positiva effekter på redovisningen. Dessa forskare antyder att en ökad jämförbarhet och enhetlighet inte nödvändigtvis beror på en obligatorisk tillämpning av ramverk, det vill säga det obligatoriska införandet av IFRS inom EU. Páúcan (2015) argumenterar med hänvisning till Soderstrom och Sun (2007) specifikt för att det finns externa faktorer som påverkar hur företag väljer att redovisa, vilket påverkar ifall en enhetlig ökning av kvaliteten av redovisningen uppstår. Samtidigt som Carmona och Trombetta (2008) menar att befintlig forskning tyder på att finansiell rapportering inte nödvändigtvis ändras efter ett obligatoriskt införande av IFRS. Företag kan införa etiketten för IAS/IFRS och sedan använda sin flexibilitet för att behålla befintliga redovisningsprinciper. En betydande ökning av enhetlighet gällande redovisningshandlingar blir således inte ett automatiskt resultat av det obligatoriska införandet av IAS/IFRS.

Som presenterats tidigare inom problemformuleringen är ett enhetligt redovisningssystem av stor betydelse. Det ansågs därför relevant att undersöka ifall EU-kommissionens förordning kring en obligatorisk tillämpning av IFRS riktlinjer faktiskt har lett till en mer enhetlig finansiell rapportering. Siciliano (2019) undersöker ifall det obligatoriska införandet av IFRS har lett till en ökad redovisningsenhetlighet inom EU. I studien undersöker Siciliano 112 olika företag från tre olika länder inom EU. Siciliano analyserade dessa företags års-eller koncernredovisning för åren 2002 och 2008, för att sedan dra slutsatser kring ett antal uppställda hypoteser och frågeställningar. Slutsatser som presenteras visar att det obligatoriska införandet av IFRS ökade enhetligheten inom företagens finansiella rapportering, däremot existerade variation. Siciliano (2019) antyder att det fanns ytterligare redovisningsregler inom länderna som företagen behövde anpassa sig till utöver IFRS. Det poängterades även att resultatet inte går att generaliseras eftersom studien endast iakttog

företag från tre EU länder (Frankrike, Belgien, Nederländerna). Detta lämnar utrymme för fler studier att bidra med sina tolkningar och resultat kring hur det obligatoriska införandet av IFRS påverkat redovisningen inom EU.

DeFond, Hu, Hung och Li (2011) och Yip och Young (2012) presenterar likartade slutsatser som Siciliano (2019), där de menade att en enhetlig tillämpning av redovisningsstandarder ökar jämförbarheten av redovisningsinformation. Detta presenteras även inom DeFond, Hu, Hung, Lis (2011) vetenskapliga artikel då deras resultatet uppvisar att den obligatoriska tillämpningen av IFRS resulterat i en större ökning av utländska investeringar bland företag i de länder som uppvisat en relativt stor ökning av jämförbarhet mellan företagen. Likartade slutsatser dras av Yip och Young (2012) där de presterar att deras resultat visar att redovisningskonvergensen och information av högre kvalitet är de drivande faktorerna för ökningen av jämförbarheten/enhetligheten inom redovisningen. Det visar även att information jämförbarhet och enhetlighet mellan länder påverkat positivt på företags institutionella miljö på grund av det obligatoriska införandet av IFRS.

Som tidigare nämnt var målet med förordning nr.1606/2002 att skapa en mer kostnadseffektiv kapitalmarknad, detta genom en enhetlig tillämpning av IFRS redovisningsstandarder för att effektivisera jämförbarheten av finansiella rapporter (Europeiska kommissionen 2002). Detta understryker vikten kring att undersöka ifall det finns en relation mellan en enhetlig finansiell rapportering och dess relation med jämförbarhet. Caylor, Chambers och Mutlus (2022) studie påvisade att det fanns ett samband mellan enhetlighet och jämförbarhet men att dessa samband inte alltid var signifikanta. Dock drogs slutsatsen att en hög enhetlighet kan vara kopplat till en högre jämförbarhet. Caylor, Chambers och Mutlu (2022) kontrasterar därmed inte tidigare studier, däremot skapas det ett gap i form av osäkerhet kring sambandet mellan enhetlighet och jämförbarhet samt dess signifikans.

Under datainsamling identifierades en brist på studier som undersökte de nordiska länderna inom detta forskningsområde. Denna slutsats dras utifrån de vetenskapliga artiklar som lästs och observationer under informations insamlandet. Detta skapar ett gap inom ämnesområdet gällande representation av data när det kommer till nordiska länder, vilket skapar incitament för ytterligare studier att undersöka redovisningsenhetlighet inom de nordiska länderna. Som en uppföljning av tidigare utförda studier kommer denna studie att undersöka om EU-kommissionens obligatoriska förordning faktiskt resulterat i ett mer enhetligt

redovisningssystem inom EU. Detta på grund av tidigare forsknings blandade meningar kring harmonisering, sambandet mellan enhetlighet och jämförbarhet, samt ifall IFRS är en bidragande faktor kring ökningen av enhetligheten inom redovisningen.

1.3 - Syfte och frågeställning

Syftet med studien är att undersöka ifall det obligatoriska införandet av IFRS:s redovisningsstandarder lett till en ökad redovisningsenhetlighet inom EU.

För att besvara studiens syfte har följande frågeställning skapats:

“Hur förändrades redovisningsenhetligheten i EU efter det obligatoriska införandet av IFRS”

1.4 - Avgränsningar

Denna studie har avgränsats till att endast undersöka års-eller koncernredovisningar från företag som driver verksamhet inom den Europeiska Unionens gränser. Denna avgränsning tillämpas då noterade företag som bedriver verksamhet inom EU tvingas redovisa i enlighet med IFRS. Denna studies metodologiska avgränsning inspireras av Sicilianos metod, vilket var Taplins T-index metod för undersökning av redovisningsenhetligheten potentiella ökning/minskning efter det obligatoriska införandet av IFRS:s redovisningsstandarder. Denna studie har avgränsats till en undersökning av tre länder, detta på grund av inspiration kring avgränsning från Sicilianos forskningsstudie. De tre länderna som studien avgränsas till är Sverige, Finland och Tyskland. Dessa länder valdes delvis på grund av inspiration från en rapport som ESV (Ekonomistyrningsverket 2013) publicerade där en undersökning utfördes kring den svenska regeringens redovisning jämfört med den finländska och tyska regeringen. Dessutom valdes dessa länder på grund av bristen på större omfattande studier kring ämnesområdet inom Norden.

2 - Teoretisk referensram

Inom detta kapitel redogörs centrala begrepp kring redovisningsenhetlighet och IFRS. Sedan presenteras enforcement teorin och tidigare forskning som är relevant för denna studie. Slutligen avslutas kapitlet med hypotesformulering och en sammanfattning av kapitlet.

2.1 - Centrala begrepp

2.1.1 - Harmonisering, standardisering, jämförbarhet och enhetlighet

Harmonisering, standardisering, jämförbarhet och enhetlighet är fyra nära sammankopplade termer. Det är av stor betydelse att kunna definiera och urskilja på vilket sätt dessa termer är sammankopplade. Detta för att kunna få en tydlig bild av potentiella likheter och skillnader mellan begreppen, samt hur det påverkar varandra. Ordet "enhetlighet" är det mest centrala begreppet inom undersökning. Cambridge dictionary definierar enhetlighet som "*något som ska vara densamma eller likartat*" (Cambridge dictionary u.å.). Jämförbarhet definieras som "*två eller fler saker ska kunna jämföras med varandra*"(ibid.). Standardisering definieras som "*processen att göra saker av samma typ, ha samma grundläggande egenskaper*" (ibid.). Harmonisering definieras som "*handlingen att göra olika variabler lämpliga för varandra*"(ibid.).

En vetenskaplig artikel skriven av Caruana (2018) beskriver harmonisering och dess relation till standardisering. Forskaren beskriver harmonisering som viljan att konvergera mot gemensamma lösningar för att främja jämförbarhet. Sedan förklaras det vidare att harmonisering inte är samma sak som en fullt ut standardisering. Standardisering syftar mer specifikt på att en enda regel tillämpas på alla situationer. Caruana (2018) hänvisar sedan inom sin vetenskapliga artikel till Nobes och Parker (2000), de ger förklaring av harmonisering som en process för att öka jämförbarheten av redovisningspraxis genom att sätta gränser för graden av variation. Det anser att standardisering tycks innebära införandet av en mer stel och snäv uppsättning regler. Begreppen harmonisering och standardisering anses som processer där båda leder till en viss grad av harmoni och enhetlighet. Begreppen kan sammanfattningsvis bli betraktade som ett sätt att skapa olika nivåer av jämförbarhet (ibid.).

Utifrån Caruanas vetenskapliga artikel kan det förstås att enhetlighet är en produkt av standardisering och harmonisering. Däremot dras även slutsatsen att dessa två begrepp båda är processer för att öka jämförbarheten. Enhetlighet och jämförbarhet är två nära anknutna begrepp då en ökad enhetlighet leder till en ökad jämförbarhet. Dock finns det delade meningar gällande detta uttalande från tidigare studier. Inom DeFond, Hu, Hung och Lis (2011) vetenskapliga artikel presenteras slutsatser kring att en obligatorisk tillämpning av IFRS resulterat i en stor ökning av enhetlighet vilket lett till en ökad jämförbarhet mellan företag. Caylor, Chambers och Mutlu (2022) kontrasterande däremot detta i deras studie där de kom fram till att det fanns ett samband mellan enhetlighet och jämförbarhet men att dessa samband inte var signifikanta. Sammanfattningsvis kan det fastställas att samtliga av de fyra begreppen har en stark anknytning till varandra. Däremot har en tydlig slutsats kring ifall jämförbarhet är en produkt av enhetlighet inte fastställts.

2.1.2 - GAAP

GAAP står för Generally accepted accounting standard principle och är en redovisningsstandard som tillämpades av majoriteten av länder i EU innan det obligatoriska införandet av IFRS redovisningsstandard applicerades. GAAP är ett regelverk som främst används av amerikanska företag. Financial Accounting Standard Board (FASB) och Security and Exchange Commission (SEC) är de organisationer som fastställer de principer som presenteras i GAAP (FASB u.å.). Till skillnad från IFRS som är principbaserat är GAAP ett regelbaserat ramverk. Detta innebär att de som redovisar enligt GAAP måste ha en uppsättning av regler som GAAP presenterat. Anledningen till skillnader i de lokala GAAP:en mellan länder är för att det inte finns ett universellt accepterat sätt att bokföra, detta återspeglas i namnet “generellt accepterat redovisningsstandard principer”.

2.1.3 - IFRS

IFRS (International Financial Reporting Standards) är en samling redovisningsregler för offentliga/noterade företags finansiella rapporter, dessa har blivit obligatoriskt införda inom EU för att göra de finansiella rapporterna konsekventa, transparenta och lätta att jämföra runt om i Europa (IFRS u.å. b). IFRS är som tidigare nämnts utfärdat av International Accounting Standards Board (IASB). IFRS består av en stor mängd olika standarder som sträcker sig över stora tillämpningsområden. Definitioner och värderingsmetoder kan framgå ur enskilda standarder men även återfinnas i flera av standarderna (Marton, Lundqvist & Pettersson 2020,

s.61). Ett exempel på detta är att information kring anskaffningsvärde återkommer med liknande innehåll inom olika standarder. EU:s obligatoriska införande av IFRS är inte ett obligatoriskt krav för onoterade bolag och juridiska personer. Detta har inneburit att harmoniseringen dem emellan är betydligt sämre, eftersom stora skillnader kvarstår i redovisningen (ibid.). Däremot har det inom tidigare studier kunnat identifieras en ökning av enhetlighet i offentliga/noterade företag efter det obligatoriska införandet av IFRS inom EU. I nuläget finns det 41 tillämpbara IAS/IFRS:s standarder (IFRS, u.å. c)

2.1.4 - Års-eller Koncernredovisning

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är de bolagsformer som alltid måste upprätta årsredovisning. Årsredovisning är en mer omfattande och detaljerad form av bokslut, det är en offentlig handling som ska lämnas årligen till Bolagsverket (PWC 2018).

Koncernredovisning innebär att redovisning görs för ett flertal företag som om det vore en enhet. Koncernen består av ett moderbolag och minst ett dotterbolag (Marton, Lundqvist & Pettersson 2020, s.149). Inom koncernredovisning är en viktig del att se till att inga koncerninterna transaktioner och mellanhavanden redovisas i koncernens resultat och balansräkning (ibid.). Grunden till att ett moderbolag ska kunna konsolidera ett dotterbolag ligger i att moderbolaget ska ha bestämmande inflytande/kontroll över dotterbolaget.

2.2 - Vetenskaplig Teori

2.2.1 - Enforcement theory

Enforcement eller "Tillämpning" på svenska kan förstås som handlingen att tvinga införande av en regel, lag eller skyldigheter (Habrmanová & Lautala 2015). De tidigaste ekonomiskt inriktade bidragen kring enforcement teorin härstammar från slutet av 1700-talet. Detta i form av bidrag från Montesquieu (1748), Beccaria (1767), Bentham (1789) (Shavell & Polinsky 2007). Efter Benthams bidrag på sent 1700-tal tillkom inga essentiellt bidragande vetenskapliga artiklar kopplat till det ekonomiskt inriktade området förrän slutet av 1960-talet av Becker (1968). I Beckers vetenskapliga artikel presenteras slutsatser kring att brott skapar kostnader för samhället samtidigt som brottsbekämpning också är kostsamt (Becker 1968). Becker (1968) anser att det finns en optimal mängd brott för att kunna minimera samhällets kostnader. Detta kan åstadkommas genom att tillämpa en optimal nivå av bestraffning och reglering. Utifrån Beckers analys fastställdes att straffrätt och lagtillämpning borde begränsas

till att minimera samhällets kostnader. Beckers inflytelserika artikel har sedan lett till att hundratals artiklar blivit skrivna och publicerade kring ekonomiskt inriktade bidrag gällande enforcement (Shavell & Polinsky 2007).

I modernare tid hänvisas redovisningsområdet inom enforcement/tillämpning till:

“Undersökning om finansiell information överensstämmer med ett relevant ramverket för finansiell rapportering, man ska vidta lämpliga åtgärder vid överträdelsers upptäckt under verkställighetsprocessen i enlighet med de regler som är tillämpliga enligt den” (Habrmanová & Lautala 2015, s.14). Tillämpning anses utefter dess definitioner och mål som en väsentlig del för reglering i helhet. Inom redovisningsområdet sammankopplat med IFRS, är det många forskare som betraktar tillämpning som ett viktigt verktyg för hur man uppnår efterlevnad av tillämpliga ramverk för rapportering som IFRS. De viktigaste uppgifterna som utförs till följd av obligatorisk tillämpning är granskning, övervakning, införandet av sanktioner och krav. Dock finns kritik riktad mot Enforcement teorin i form av att teorin skapar utmaningar kring att uppnå enhetlighet vid konceptet av en multipel tillämpning av reglering (ibid.). Även fast det finns en viss kritik riktad mot enforcement teorin anses teorin fortsatt som ett väl fungerande ramverk och teori för hur tillämpningen ska utformas.

2.2.2 - Enforcement theory i relation till regelbaserad och principbaserad tillämpning

Det finns två tillvägagångssätt vid tillämpning av enforcement teorin. Dessa tillvägagångssätt är principbaserade och regelbaserade tillämpningar. I Bennett, Bradbury och Prangnells (2008) vetenskapliga artikel förknippas principbaserad tillämpning oftast med IASB:s standarder som IFRS. IFRS är standarder som bör tillämpas likt grundläggande skyldigheter som bör iaktas. Detta skapar möjligheten för företag att variera tillvägagångssättet vid tillämpning av standarderna för att på ett så effektivt sätt som möjligt, uppnå deras mål utifrån en nationell kontext (ibid.). Fördelar med ett principbaserat tillvägagångssätt är dess flexibilitet, det är en svår manipulerad tillämpning och det finns en stor chans att målen för tillämpningens önskade beteende uppfylls (Habrmanová & Lautala 2015). Utöver detta är principernas tillämpningssätt öppen för dialog, då potentiella skildringar finns mellan tillämpningsvalen. Eventuell problematik som kan uppstå vid principbaserad tillämpning är främst att det behövs beskrivningar eller omdömen vid tillämpning vilket kan skapa

komplexitet. På grund av detta kan osäkerhet skapas kring ansvar och tydligt dragna linjer för val av bästa tillvägagångssätt (ibid.).

Till skillnad från principbaserad tillämpning finns regelbaserad tillämpning som kan leda till en större säkerhet, enklare att följa och kan förse större klarhet (Habrmanová & Lautala 2015). Regelbaserad tillämpning är starkt förknippad med FASBs standarder (Bennett, Bradbury & Prangnell 2008). Detta tillämpningssätt anses vara mindre passande för finansiella marknader, eftersom finansiella marknader är snabbföränderliga, komplexa och mer flexibla än vad vissa regler kan förse att anpassa sig till. Därför kan detta leda till att potentiella problem skapas då gap uppstår inom området (Habrmanová & Lautala 2015). Dock anses regelbaserad tillämpning mer kostnadseffektiv jämfört med en principbaserad tillämpning då tolkningar inte förekommer till samma grad. Det finns däremot teorier kring att en principbaserad tillämpning är mindre kostsam, på grund av att regelbaserad tillämpning kan orsaka en över-eller underreglering av området, vilket kan bli mer kostsamt för allmänheten (ibid.). Sammanfattningsvis anses ett principbaserat tillvägagångssätt mer fördelaktigt inom en ekonomisk kontext, vilket följaktligen även EU valt att ställa sig bakom genom implementeringen av förordning nr.1606/2002.

2.3 - Tidigare forskning

Problematikeringen inom tidigare forskning är kopplat till standardisering i relation till olika former av harmonisering. Tidigare forskning har valt att identifiera harmonisering utefter olika variabler som redovisningskvalitet, enhetlighet och jämförbarhet. Inom redovisningsområdet finns en variation av operationalisering av harmonisering, detta på grund av att olika variabler analyseras. På grund av detta skapas svårigheter kring jämförelser av tidigare forskning eftersom harmoniseringen som sådan studerats utifrån olika perspektiv och utifrån olika operationaliseringar. Vid iakttagelse av tidigare forskning kring redovisningsharmonisering har en variation av tidigare studier identifierats. Dessa studier identifierar vikten av en harmoniserad redovisning utifrån standardisering. Dock existerar skillnader i uppfattning kring detta, och fokuspunkten gällande vad detta medför.

Beke (2013) förde en diskussion kring problem som orsakas på grund av tillämpning av en icke standardiserad redovisning. I diskussionen lyfts problematiken fram kring företag som är verksamma och utför global handel, hur de måste presentera en mängd olika finansiella

rapporter och hålla dessa uppdaterade för att kunna uppnå de olika nationella krav som finns för finansiella rapporter inom länderna. Ofta förekommande krav är att företag måste redovisa i den lokala valutan och i enlighet med den lokala praxisen. Detta kommer att skapa stora kostnader för företag vilket skulle kunna undvikas ifall redovisningen standardiserades.

Aubert och Grudnitski (2011) studie belyser effekten och betydelsen av den obligatoriska användning av IFRS redovisningsstandarder inom Europa. Författarna tydliggjorde inom studien att en harmonisering av redovisningsstandardernas tillämpning inom europeiska länder var tänkt att hjälpa företag i Europa att konkurrera på världens kapitalmarknaden. Inom studien utförde Aubert och Grudnitski 3530 observationer för att fastställa IFRS påverkan på företag från 13 länder inom Europa för 20 olika branscher. Genom forskarnas observationer drogs slutsatsen att IFRS, i vissa fall, är bättre än GAAP när det kommer till presenterande av redovisningsinformation för den finansiella marknaden.

Yip och Youngs (2012) studie undersökte ifall obligatorisk tillämpning av IFRS förbättrade jämförbarheten av information inom 17 medlemsländer inom Europeiska Unionen. Forskarnas slutsatser antydde att införandet av en obligatorisk användning av IFRS ökade jämförbarheten av information på en internationell nivå genom att liknande information blev mer överensstämmande utan att skapa nya differenser mellan informationen. Författarna antyder att deras resultat visar att redovisningskonvergensen och information av högre kvalitet är de drivande faktorerna för ökningen av jämförbarheten inom redovisningen. Ytterligare nämndes slutsatser kring informations jämförbarhet och enhetlighet mellan länder, detta har påverkats positivt av det obligatoriska införandet av IFRS på företags institutionella miljö.

DeFond, Hu, Hung och Li (2011) utförde en studie likt Yip och Young (2012) som centrerades kring mätningen av förbättrad jämförbarhet som en trovärdig ökning av enhetlighet vid tillämpning av IFRS. Populationen inom studien uppgick till 14 länder där årsredovisningar jämfördes över en tidsperiod på 4 år, och över 5000 årsrapporter analyserades. Mätning av trovärdighet för jämförandet görs genom användning av "earnings quality score". Earnings quality score är ett mått som blivit tillämpat inom likartade tidigare studier. Värdet räknas fram som den genomsnittliga rankningen över fyra mått på inkomstkvalitet på en nationell nivå. Denna studie har undersökt jämförbarhet genom att

undersöka förändringar kring tillämpningen av IFRS i antalet branscher inom länder som använder sig av samma system för finansiell rapportering. Undersökningen baseras på standardsättarens uppfattning av jämförbarhet då forskaren undersöker graden av jämförbarhet bland redovisningsval som ligger till grund för specifika ekonomiska fenomen. Forskarna uppvisar efter utförandet av analysen att en obligatorisk tillämpning av IFRS resulterar i en större ökning av utländska investeringar bland företag i länder där det finns en stark implementering trovärdighet och där det upplevdes en relativt stor ökning av enhetlighet.

Till skillnad från DeFond, Hu, Hung och Li (2011) har forskarna Caylor, Chambers och Mutlu (2022) utfört en studie där slutsatserna visar på samband mellan enhetlighet och jämförbarhet, dock presenteras det att sambanden dem emellan inte var signifikanta. Forskarna redogör däremot för två instanser där sambandet mellan enhetlighet och jämförbarhet anses signifikanta. Första instansen kring enhetlig hantering av "R&D - costs" (Research & Development). Sambandet anses högt när det gäller hantering av forskning-och utvecklingskostnader. Den andra instansen var när företag hade höga diskretionära periodiseringar, diskretionära periodiseringar är periodiseringar som företag använder för att justera sina finansiella resultat. Slutsatsen som drogs inom studien var att en hög enhetlighet kan vara kopplat med en högre jämförbarhet, dock endast för ett fåtal instanser.

Páúcan (2015) utförde en studie där det undersöktes ifall övergången från GAAP till IFRS efter det obligatoriska införandet påverkat kvaliteten av redovisningen. Forskaren använde sig av "accounting quality metrics" och analyserade 30 olika artiklar för att mäta harmoniseringen av redovisningskvaliteten. Páúcan uppvisade en variation av resultat och förklarade denna variation genom att presentera utomstående faktorer som "Soderstrom och Sun (2007)" argumenterade för som en potentiell påverkan på en icke fullständig enhetlig ökning av redovisningskvaliteten efter införandet av IFRS. Páúcan (2015) menar på att IFRS haft en positiv effekt på harmoniseringen, dock inte en lika positiv effekt som tidigare forskning antyder. Páúcan (2015), Soderstrom och Sun (2007) presenterade tre faktorer som är avgörande för redovisningen:

1. Kvaliteten på redovisningsstandarder
2. Landets legala och politiska system
3. Incitament för finansiell rapportering, avseende finansmarknadsutveckling, kapitalstruktur, ägarstruktur och skattesystemet.

Carmona och Trombetta (2008) studie drar likartade slutsatser som Páúcan (2015). Forskarna har undersökt den globala acceptansen av IFRS/IAS som redovisningsstandard. En tydlig beskrivning av regelbaserade och principbaserade system presenteras av forskarna samtidigt som det kopplas samman med den ökade implementeringen av IFRS globalt. En djupgående diskussion hålls kring “accounting harmonization and IAS/IFRS”. Forskarnas diskussion kretsar kring att befintlig forskning tyder på att finansiell rapportering inte nödvändigtvis ändras efter obligatoriskt införande. Företag kan införa etiketten för IAS/IFRS och sedan använda sin flexibilitet för att behålla befintliga redovisningsprinciper. Harmoniseringen och enhetlighet i redovisningshandlingar blir således inte ett automatiskt resultat av det obligatoriska införandet av IAS/IFRS. Sedan nämner forskarna att empiriska bevis tyder på att redovisningskvaliteten och enhetlighet förbättras markant vid ett frivilligt införande snarare än ett obligatoriskt införande av IFRS. Slutsatserna forskarna drar kring “accounting harmonization and IAS/IFRS” är främst att införandet av IFRS:s redovisningsstandarder har lett till ett steg i riktningen mot harmonisering av redovisningen, precis som Páúcan antydde. Däremot ansågs det att en fullständig harmonisering mellan länders redovisning ännu inte åstadkommit.

Sicilianos (2019) studie belyste det obligatoriska införandet av IFRS påverkan på redovisningsenhetligheten inom EU. Siciliano’s undersökning är unik i förhållande till annan tidigare forskning i form av inriktning och tillämpning av metod för studien. Då en majoritet av tidigare forskning undersökte harmonisering av redovisningsområdet sammankopplat med andra incitament som redovisningskvalitet och jämförbarhet. Siciliano (2019) undersöker däremot endast redovisningsenhetlighet i form av företagens tillämpning av redovisningsmetoder. Siciliano tillämpar Taplins T-index metod för att beräkna ifall det obligatoriska införandet av IFRS inom EU lett till mer enhetlig redovisning. Urvalet som användes inom studien var 112 företag från tre olika länder där 27 olika redovisningsposter analyserades. Datainsamlingen kretsade kring nyckeltal insamlade från årsrapporter och koncernredovisningar. Dessa finansiella rapporter var tagna från åren 2002 och 2008 . Slutsatser som Siciliano finner är att IFRS förbättrade enhetlighetens nivå mellan företag både nationellt och internationellt. Dock varierar förändringen av enhetlighet i de olika länderna i mängd, samt att ökningen av den internationella enhetligheten endast var statistiskt signifikant för ett antal poster.

Vid iakttagelse av tidigare forskning identifierades det en brist på studier där nordiska länder undersökts gällande harmonisering inom redovisningsområdet. Däremot identifierades en rapport publicerad av Ekonomistyrningsverket (2013) gällande granskning av den svenska regeringens tillämpning av redovisningsregler och föreskrifter kring årsredovisning och koncernredovisning. Rapporten innehåller en jämförelse mellan Sverige och andra medlemsländer inom OECD (organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling), bland annat utfördes en jämförelse gentemot den finländska och tyska regeringens årsredovisning och koncernredovisning. Vid ESV:s jämförelse med de finländska rapporterna kunde slutsatsen dras att det fanns skillnader i ländernas sätt att rapportera, såsom att den finländska rapporteringen av budget var mer kontantbaserad än den inom Sverige. Dock fastställdes det att dessa två länder redovisning var principiellt lika varandra. Jämförelsen mellan den svenska och tyska redovisningen visade däremot att det fanns flertalet skillnader mellan dessa två länders sätt att redovisa. Tyskland väljer exempelvis att hålla sig till en kontantbaserad redovisning med fokus på resultatet av regeringens budget, samtidigt som landets budget ansetts vara överansträngt beskriven. ESV menar att skillnaderna mestadels beror på skillnader i lagstiftning gällande redovisning.

Sammanfattningsvis har en stor variation av tidigare studier presenterats för att försöka kartlägga de olika skillnaderna i uppfattning som existerar kring harmonisering. Tre specifika inslag presenteras i form av redovisningsjämförbarhet, -kvalitet och -enhetlighet. En inblick har givits kring tidigare forskningssyn på IFRS som ett fungerande verktyg vid harmonisering och deras olika slutsatser kring detta. Till sist identifierades forskning kring harmonisering sammankopplat till enhetlighet inom de nordiska länderna som ett mindre undersökt område inom redovisningen.

2.4 - Hypotesformulering

Utifrån den tidigare forskningen som presenterats skapas två hypoteser som skall besvaras inom denna studie. Denna uppsats analyserar tre länder: Sverige, Finland och Tyskland, detta på grund av bristen på tidigare studier inom redovisningsområdet som undersökt dessa tre länder specifikt kopplat till harmonisering. Sverige och Finland är två länder med en geografisk närhet och delar en likartad kultur. Länderna har haft ett mer likartat arbetssätt och snarlik samhällsuppbyggnad. Det nämns inom Ekonomistyrningsverkets rapport (2013) att svensk och finsk redovisning har principiella likheter, samt att större skillnader identifierats

gentemot tysk redovisning. Utifrån dessa nämnda iakttagelser mellan Sverige, Finland och Tysklands redovisning utformas uppsatsens första hypotes:

H1: *Redovisningens enhetlighet inom Sverige och Finland är närmre jämfört med Tyskland.*

EU:s beslut år 2002 kring det obligatoriska införandet av IFRS för år 2005 innebär att samtliga medlemsländers noterade företag ska redovisa i enlighet med dessa redovisningsstandarder. Inom tidigare forskningsavsnittet ges en genomgång av tidigare studier som undersökt harmonisering inom redovisningsområdet. Delade meningar presenterades kring IFRS påverkan på redovisningsjämförbarhet, kvalitet och enhetlighet. Forskarna Aubert och Grudnitski (2011), Yip och Young (2012), DeFond, Hu, Hung och Li (2011) delar samma slutsatser kring att IFRS haft en positiv påverkan på diverse aspekter som presentation av redovisningsinformation och jämförbarhet kring redovisning. Dock drar forskare som Caylor, Chambers och Mutlu (2022), Páucan (2015) samt Carmona och Trombetta (2008) slutsatser kring att det obligatoriska införandet av IFRS inte haft en lika positiv effekt på redovisningen som tidigare nämnda studier fastställde. Caylor, Chambers och Mutlu (2022) fastställde att sambandet mellan jämförbarhet och enhetlighet endast var signifikant för ett fåtal instanser. Páucan (2015) samt Carmona och Trombetta (2008) fastställer att en obligatorisk tillämpning av IFRS inte automatiskt innebär att redovisningen kommer att bli enhetlig. Detta på grund av externa faktorer och att företag endast applicerar titeln IAS/IFRS för redovisningen samtidigt som de fortsatt applicerar de tidigare redovisningsprinciperna. Samtliga av dessa forskare nämner däremot att IFRS haft en positiv effekt på harmoniseringen av redovisningen, men att detta inte uteslutande beror på det obligatoriska införandet av IFRS.

Den mest relevanta tidigare studien utifrån denna uppsats syfte är Sicilianos (2019) studie kring det obligatoriska införandet av IFRS påverkan på redovisningsenhetligheten inom EU. Siciliano presenterade ett resultat som uppvisar att redovisningsenhetlighet ökade både den nationella och den internationella enhetligheten inom tre EU länder. Med samtliga av dessa iakttagelser i åtanke kring IFRS påverkan på redovisningen inom EU utformas en andra hypotes, i tro om att ett gemensamt regelverk kommer ha lett till en mer enhetlig redovisning inom EU:

H2: *Nationell och internationell enhetlighet ökar inom EU från innan (2002) det obligatoriska införandet av IFRS till efter (2018).*

2.5 - Sammanfattning av teoretisk referensram

I studiens teoretiska referensram redogörs för centrala begrepp kring redovisningsenhetlighet och IFRS. Det presenteras tidigare studier och teorier som är relevanta för denna undersökning. Dessa tidigare studier och teorier kommer att ha en betydande roll i diskussionen som senare kommer att presenteras i analysavsnittet.

Detta avsnitt inleds med studiens centrala begrepp. Detta inkluderar enhetlighet, jämförbarhet, standardisering och harmonisering, GAAP, IFRS, samt års-och koncernredovisning. Sedan ges förklaringar enforcement teorin och dess koppling till principbaserad och regelbaserad tillämpning.

Avsnittet går sedan vidare med att presentera tidigare forskning som har utförts och berör denna undersöknings syfte. Det ges en kortare presentation av samtliga vetenskapliga artiklar, deras forskningsområde och slutsatser. Avslutningsvis presenteras två hypotesformuleringar som har utformats utifrån iakttagelser från tidigare forskning.

3 - Metod

Metodavsnittet inleds med förklaring till studiens metodval, forskningsstrategi, forskningsdesign, datainsamling och urval samt population. Sedan presenteras tillvägagångssättet för beräkning av nationell och internationell enhetlighet. Slutligen kommer en redogörelse för studiens validitet och reliabilitet samt en diskussion kring metodens begränsningar.

3.1 - Forskningsstrategi och forskningsdesign

För att svara på studiens frågeställning behövs ett stort antal numerisk data samlas in för att sedan sammanställas, analyseras och generaliseras. På grund av detta är en kvantitativ forskningsmetod det mest lämpliga för genomförandet av denna studie. Syftet med en kvantitativ metod är att försöka urskilja mönster i den insamlade datan (Denscombe 2018, s. 345; McCusker & Gunaydin 2015). En stor mängd data behöver samlas in inom en kvantitativ undersökning för att göra resultatet mer trovärdigt (Denscombe 2018, s. 345). Kvantitativ data är även mer effektiv för att kunna testa hypoteser (McCusker & Gunaydin 2015). Valet av forskningsdesign ska anses vara det mest fördelaktiga vid insamling och analys av det empiriska materialet för att fastställa ett resultat (Denscombe 2018, s. 22). Den mest fördelaktiga forskningsdesignen utifrån studiens perspektiv är därför en tvärsnittsdesign. En definition av tvärsnittsdesign är att man vid en specifik tidpunkt studerar verkligheten (Bryman & Bell 2017, s. 81). Tvärsnittsdesign innebär därför att forskaren vid ett tillfälle samlar in data från mer än ett fall. Utgångspunkten är att studera relationer mellan variabler och försöka generalisera dessa till undersökningens population. En tvärsnittsdesign kan ge information om skillnader, detta är nödvändigt inom denna studie då undersökningens utgångspunkt är att identifiera potentiella varianser mellan års- eller koncernredovisningar från två olika årtal.

Denna studie kommer att använda sig av en deduktiv forskningsansats vilket innebär att hypoteserna grundas med utgångspunkt i vad tidigare studier inom ämnet har kommit fram till (Bryman & Bell 2017, s. 42). I denna studie har en frågeställning och två hypoteser utformats för att försöka se ifall den obligatorisk tillämpning av IFRS påverkat redovisningsenhetligheten. Detta kommer att undersökas genom en tillämpning av T-index metoden.

3.2 - Datainsamling

3.2.1 - Sekundärdata

Denna studie använder sig endast av sekundärdata. Sekundärdata är data som tagits fram och sammanställts av andra forskare, samt institutioner och organisationer (Bryman & Bell 2017, s. 558; Daas & Arends-Toth 2012). Denna studies sekundärdata kommer att omfatta företag tagna från Orbis och Retriever Business Search. Orbis är en databas som innehåller information såsom bokslut, ekonomiska nyckeltal och fakta från drygt 30 miljoner bolag i Europa. Retriever presenterar endast information från svenska börsnoterade företag. Från de utvalda företagen kommer studiens huvudsakliga sekundärdata insamlas i form av nyckeltal tagna från koncernredovisningar och årsrapporter från företagens hemsidor, nyckeltalen kommer sedan tillämpas inom T-index metoden. All data kommer sedan att sammanställas i Excel i form av tabeller och beräkningar av T-index.

Ytterligare sekundärdata som kommer att användas i denna undersökning är betydande litteratur, vetenskapliga artiklar och rapporter, dock ska det noteras att dessa informationskällor även kan anses som primär data. Resultat från bland annat Sicilianos studie kommer att tolkas tillsammans med resultaten som framställs i denna studie, för att försöka få ett bredare perspektiv kring ifall IFRS har ökat redovisningsenhetligheten i EU. Vetenskapliga artiklar som används i studien är tagna från databaserna: SöderScholar, Google Scholars och Business source premier. Sökord som användes vid framtagandet av de vetenskapliga artiklarna är "Accounting uniformity", "IFRS impact on accounting", och "Adoption of IFRS".

3.3 - Population och urval

Studiens population består av företag från Sverige, Finland och Tyskland. Ett icke sannolikhetsurval har tillämpats då en avgränsning gjorts till de 190 största företagen utefter "revenue" från varje utvalt land, vilket totalt blir 570 företag. Av dessa är urvalet totalt 120 företag (40 stycken för respektive land). Avgränsningen för populationen är inte inriktad på en specifik bransch utan istället är den inriktad på företag med störst omsättning. Anledningen till detta val var att det potentiellt kan ge en bättre representation av företagen generellt inom vardera land, en inriktning för en specifik bransch skulle inte resultera i ett tydligt resultat för landet som helhet.

De svenska företagen som inkluderas i denna undersökning är börsnoterade, deras års- eller koncernredovisning är inhämtad från Retriever - Business Search/Orbis-Europe. De finländska och tyska företagens års- eller koncernredovisning är inhämtad från Orbis-Europe. För de tre utvalda länderna ska 13 olika redovisningsposter granskas. För att kunna utföra studiens analys krävs två års- eller koncernredovisningar från samtliga företag. En från innan det obligatoriska införandet av IFRS år 2005, och en års- eller koncernredovisning publicerad efter införandet av IFRS. De utvalda åren för undersökningen blev 2002 och 2018 vilket innebär att 120 företag för dessa två årtal kommer att inkluderas. Detta kommer att summeras till totalt 240 olika års- eller koncernredovisningar. Valet att undersöka år 2002 var på grund av att det var ett år då obligatorisk användning av IFRS ännu inte trätt i kraft. Den bakomliggande tanken till valet av år 2018 var för att se den nya EU-förordningens påverkan på redovisningen ur ett längre perspektiv. Genom att undersöka ett årtal som bringar ett större tidsperspektiv skapas förhoppningar om att kunna identifiera och dra tydliga slutsatser kring en potentiell förändring av enhetlighet. Anledningen till att studien inte valt att undersöka års- eller koncernredovisningar från 2022 är på grund av Covid-19 pandemin som startade år 2020. Pandemin har påverkat alla branscher och deras sätt att fungera, i och med detta valdes ett tidigare årtal för att undvika potentiella externa faktorer kopplade till pandemin.

Urvalet är den delen av populationen som är utvald för att studeras (Bryman & Bell 2017, s. 191). Enligt Denscombe kan storleken på en studies urval beräknas utifrån tre stycken tillvägagångssätt. Det vanliga tillvägagångssättet är den statistiska metoden där fyra olika faktorer tas hänsyn till vid urvalets storleksberäkning (Denscombe 2018, s.72). Urvalets storlek påverkas av populationsstorleken för studien, det anses att en konfidensnivå på drygt 95% ska finnas för att resultatet ska anses säkert, och populationens variation bör sättas vid 50% om den är jämnt fördelad, med en felmarginal mellan 4-8%, (Denscombe 2018, s.73), inom denna studie tillämpas en felmarginal på 8%. Utifrån dessa faktorer har en beräkning skett med hjälp av [npscalculator.com](https://www.npscalculator.com) som gett studien ett urval på 120 med en population på 570 företag. Detta innebär ett urval per land på 40 företag av en population på 190 företag (npscalculator u.å.).

Tabell 1. Fördelning av företag per land

Land	Företag (Urval)	% av total	Orbis/Retriever (Population)
Sverige	40	33,33%	190
Finland	40	33,33%	190
Tyskland	40	33,33%	190
Total Urval/population	120	100%	570

3.4 - Analytiska metoder

3.4.1 - Taplins metod

Historiskt har det presenterats olika sätt att mäta harmonin och enhetlighet kring redovisningsstandarders tillämpning inom företag. Definitioner av harmoni kan variera, inom denna undersökning syftar uttrycket harmoni på enhetlighet. Utvecklingen kring viljan att undersöka enhetlighet kring företags tillämpning av redovisningsstandarder har lett till utformningen av ett antal olika matematiska index. Van der Tas (1988) var forskaren som först introducerade ett antal av dessa index, mer specifikt: H-index, C-index, och I-index för att kunna mäta graden av enhetlighet inom företagens redovisning (Taplin 2004).

Alla metoder har sina brister, forskaren Taplin (2004) drog slutsatsen att Van der Tas samtliga index inte var de mest optimala tillvägagångssätten för att mäta enhetligheten. Taplin argumenterade för att de olika metoderna som Van der Tas (1988) introducerade var bristfälliga i den mening att man i vissa fall var tvungen att inkludera oönskade egenskaper för att uppnå det önskade resultatet. Taplin introducerade därför ett nytt index "T-index" som forskaren själv ansåg vara bättre än redan existerande index/mått för att mäta redovisningsenhetligheten. Detta index har även fått benämningen som Taplin-metoden. Taplin (2004) understryker att fyra kriterier måste vara inkluderade för att kunna genomföra ett T-index test, dessa är de fyra kriterierna:

De fyra kriterier som används för att komma fram till ett T-index är (Taplin 2004):

- Den viktning som ges till företag

- Fokus (nationellt, internationellt, eller generellt)
- Hantering av flera redovisningsprinciper
- Hantering av sekretess

Taplin har tagit fram dessa kriterier genom analysering av tidigare index egenskaper och brister för att sedan inkludera egenskaper för att motverka dessa. Det har antingen skett genom en direkt tillämpning eller genom att behålla de mer önskvärda egenskaperna från tidigare index, vid framställandet av T-index.

3.4.2 - T-index

T-index räknar ut sannolikheten för två slumpmässigt utvalda företag som har två redovisningsposter som potentiellt är jämförbara. De valda företagen kan antingen vara från samma land: nationell enhetlighet, eller från olika länder: internationell enhetlighet (Taplin 2011). T-index varierar mellan 0 = inga två företag har enhetlig redovisning till 1 = alla företag har enhetlig redovisning. Indexet fångar nivån av enhetlighet bland företag inom en nationell och internationell miljö (Siciliano 2019). Ett större T-index-värde pekar på att företags redovisningsval för samma redovisningsposter är likartade, det vill säga är mer enhetliga. Ett särskilt värde inom T-indexets ramverk bestäms utifrån två egenskaper: hur jämförbara olika redovisningsposter är som använder sig av varierande redovisningsstandarder, och vilka företagspar som jämförs (ibid.). Med poster menas "accounting items/redovisningsposter".

Den formel som används vid framställandet av T-index är: (Taplin 2011)

$$T = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} \beta_{ij} p_{ki} p_{lj} = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N \beta_{ij} T_{ij} \quad (1)$$

$$\text{where } T_{ij} = \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} p_{ki} p_{lj} \quad (2)$$

T-index olika variabler:

k: en variabel som fungerar som exempel för (Redovisningsmetod 1)

l: en variabel som fungerar som exempel för (Redovisningsmetod 2)

i: en variabel som fungerar som exempel för (land 1)

j: en variabel som fungerar som exempel för (land 2)

M: variabeln som definierar antalet länder (1-3)

N: variabeln som definierar antalet alternativa redovisningsmetoder.

T-index koefficienter:

a_{kl} : Koefficienten för jämförbarheten mellan redovisningsmetod (k) och (l)

B_{ij} : Viktningen för jämförelsen mellan företag inom land (i) och land (j). Denna variabel representerar sannolikheten att ett slumpmässigt utvalt företag tillhör land (i) eller land (j). Värdet av B_{ij} påverkas beroende på undersökning av nationell enhetlighet (företag inom ett land), eller undersökning av internationella enhetlighet (företag från olika länder). Denna koefficient är mallen för vikten som tilldelas T-indexet vid beräkning av viktens medelvärde.

p_{ki} : koefficienten som definierar antalet företag i land (i) som använder redovisningsmetod (k)

p_{lj} : koefficienten som definierar antalet företag i land (j) som använder redovisningsmetod (l)

(Taplin 2011; Siciliano 2019)

Förklaring av T_{ij} : (Taplin 2011)

$$T_{ij} = \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} p_{ki} p_{lj} \quad (2)$$

Denna formel representerar två länders index och kvantifierar nivån av enhetlighet mellan land (i) och land (j).

T_{ij} : Nivå av harmonisering mellan land (i) och land (j) (Internationell harmonisering)

T_{ii} : Nivå av harmonisering inom land (i) (Nationell harmonisering)

(Taplin, 2011; Siciliano, 2019)

3.4.3 - Definitioner av H-index, I-index och C-index

H-index

Van der Tas introducerade H-index som ett mått för att mäta nationell enhetlighet av redovisning. Ekvationen som Van der Tas presenterade vid beräkning av H-index var: (Taplin 2004)

$$H = \sum_{k=1}^M p_k^2 \quad (3)$$

p_k : Antalet företag som använder redovisningsmetod (k)

Då p_k innebär sannolikheten för att ett företag från ett urval använder redovisningsmetod (k)

så betyder p_k^2 sannolikheten att två slumpmässigt utvalda företag använder

redovisningsmetod (k). Fördelen med denna metod är att den är simpel och enkel att tillämpa, detta har dock sina nackdelar. I och med att ekvationen är simpel tar den inte hänsyn till specifika detaljer. Exempelvis tar mätningen av enhetligheten vid beräkning av H-index inte hänsyn till vilket land företagen tillhör. Detta innebär att indexet endast kan tillämpas om alla företag som undersöks tillhör samma land (ibid.).

I - index

Van der Tas (1988) introducerade sedan I-index som ett fungerande index för mätning av nivån på internationell harmoni. Ursprungligen menad för jämförandet av två länder.

I-indexet är motiverat genom ändringen av π^2 inom H-index definition för länder, detta illustreras genom denna ekvation: (Taplin 2004)

$$I = \sum_{k=1}^M p_{k1} p_{k2} \quad (4)$$

p_{k1} och p_{k2} är andelen företag som använder redovisningsmetod (k) i land ett och två.

Detta är en förenklad ekvation av I-index, men en liknande användning av sannolikhetslagarna resulterar i denna definitionen av I-indexet: sannolikheten för att två slumpmässigt utvalda företag inom två olika länder använder samma redovisningsmetod (ibid.).

Denna definition av I-index är lik definitionen av H-index men med en skillnad. Taplin (2004) menar att skillnaden är kravet gällande att de företag som ska jämföras inom I-index ska vara från olika länder. Detta ger konsekvensen att nivån av harmoni beräknas mellan länderna, snarare än inom länderna. Dock säkerställer detta att varje land har samma vikt i undersökningen, eftersom det krävs minst ett företag från varje land. Detta ansågs som en styrka för I-index gentemot det tidigare H-indexet. Parametern för beräkning av endast

nationell enhetlighet försvann helt efter modifikationerna som gjordes till I-indexet, vilket gjorde det möjligt att mäta internationell enhetlighet.

C - index

C-Index introducerades som ett mått för att täcka upp brister som identifierades inom de tidigare H-index och I-index. Den specifika brist som identifierades kring H- och I-index var att de inte tog hänsyn till mer än en redovisningsmetod åt taget (Taplin 2004). Detta krävde därför att alla företag som undersöktes via tillämpning av dessa index behövde använda exakt samma redovisningsmetod vid beräkning av enhetlighet. Tillämpning av två differentierande metoder skulle dock nu göras möjligt genom tillämpning av C-index, som nämligen tar hänsyn till flera olika standarder vid upprättning av finansiell rapportering. Till skillnad från de tidigare två indexen kommer C-index kunna räkna ut sannolikheten av två slumpmässigt utvalda företag med redovisningsposter som är jämförbara utifrån olika redovisningsmetoder/standarder (ibid.).

Ekvationen vid beräkning av C-index: (Taplin 2004)

$$C = \frac{\sum_{k=1}^M x_k (x_k - 1)}{n(n-1)} \quad (5)$$

x_k : Antalet företag som använder redovisningsmetod (k)

n: Antalet företag i urvalet

Värdet som C-indexet beräknat kan sedan sorteras in i nationell och internationell C-index. Detta innebär att C-index delas in i företag som väljs ut, detta i form av antingen företag från samma land "Within country C-index" eller företag som inte tillhör samma land "Between country C-index" (Taplin 2004).

Tabell 2. Sammanfattning av H-index, I-index, C-index, T-index

	H - index (3)	I - index (4)	C - index (5)	T - index (1) (2)
Formel	$H = \sum_{k=1}^M p_k^2$	$I = \sum_{k=1}^M p_{k1} p_{k2}$	$C = \frac{\sum_{k=1}^M x_k (x_k - 1)}{n(n-1)}$	$T = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} \beta_{ij} p_{ki} p_{lj} = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N \beta_{ij}$ where $T_{ij} = \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} p_{ki} p_{lj}$
Kort sammanfattning av indexen	H-index är det första framtagna indexet för mätning av enhetlighet på en nationell nivå mellan företag. Fördelen med H-index är att indexet är simpelt och enkelt att tillämpa. Detta reflekteras dock i resultatet som H-index räknar fram blir något begränsat. H-index kan endast tillämpas för företag från samma land och som använder sig av samma redovisningsmetod.	I-index är utformat för att möjliggöra att olika länders enhetlighet kan mätas, vilket innebär att både nationell och internationell enhetlighet kan mätas. I-indexet är motiverat genom ändringen av $\pi 2$ inom H-indexets definition för länder, vilket visualiseras genom (p_{k1} och p_{k2}). Dock krävs fortsatt inom I-index att samtliga företag tillämpar samma redovisningsmetod för att kunna inkluderas inom ett I -index test.	C-index likt tidigare index möjliggör en mätning av olika företags enhetlighet både nationellt och internationellt. C-index är däremot utformat för att kunna ta hänsyn till flera olika redovisningsmetoder samtidigt. Detta innebär att till skillnad från H- och I-index kan företag som använder olika redovisningsmetoder inkluderas i ett C-index test, vilket diversifierar mätningen av enhetlighet.	T-index kan beräkna både nationell och internationell enhetlighet. Metoden tillåter företag inom testet att använda flera olika redovisningsmetoder. T-index har utformats för att täcka tidigare metoders brister, i form av inkludering av flera länder och redovisningsmetoder. Men även att T-index är mer flexibelt avseende behandling av potentiell sekretess. Nackdelen med denna metod är främst att den inte tar hänsyn till externa faktorer som kan påverka redovisningen. T-index tar exempelvis inte hänsyn till det juridiska systemet, eller den sociala miljön, dock gjorde inte tidigare index det heller.

3.4.4 - Valet av T-index

Tre anledningar kommer presenteras kring varför T-index är det mest lämpliga indexet för att mäta redovisningsenhetlighet. Inledningsvis tillåter T-index jämförelser mellan företag från samma land men även företag från olika länder (Siciliano 2019). Detta är exempelvis inte möjligt vid tillämpning av H-index. Den andra anledningen är att T-index tillåter forskaren att fastställa graden av enhetlighet för alternativa/olika redovisningsmetoder. Detta är varken möjligt vid en tillämpning av H-index eller I-index. Slutligen är T-index mer flexibelt avseende behandling av potentiell sekretess, det vill säga möjligheten för företag att inte rapportera deras val av redovisningsmetod (ibid.). T-index är unikt kring detta kriterium jämfört med H-index, I-index och C-index, då ingen av dessa index behandlar detta.

3.5 - Tillvägagångssätt för beräkning av enhetlighet

Tillvägagångssättet för beräkning av nationell och internationell enhetlighet skiljer sig åt. På grund av detta krävs det två olika tillvägagångssätt vid tillämpning av T-index för beräkningen av enhetlighet. En genomgång av båda tillvägagångssätten kommer därför att presenteras för att skapa en tydligare förståelse kring hur de separata värdena framkommit.

3.5.1 - Tillvägagångssättet vid beräkning av nationell enhetlighet

Vid beräkning av nationell enhetlighet tillämpas T-indexet i en trestegsprocess, denna beräkning ger oss T-index genom att beräkna den genomsnittliga procentandelen för de olika redovisningsposterna, inom ett specifikt land åt taget. T-indexet beräknas två gånger för varje redovisningspost, för varje individuellt land, för att få fram värdet av enhetlighet för både år 2002 och 2018. Nedan presenteras en genomgång av beräkning av nationell enhetlighet. I exemplet ska enhetligheten för redovisningsposten "research cost" beräknas inom Finland för år 2002.

Steg 1: Sample distribution by country

Tabell 3. Företagens val av redovisningsmetod för de olika redovisningsposterna inom respektive land

	Sverige	Finland	Tyskland	Total
Lokal GAAP	36	34	25	95
IFRS	0	4	15	19
Not disclosed	4	2	0	6

Första steget vid beräkning av T-index är att skapa en sammanställande tabell. Inom tabell 3 kan de tre selekterade länderna för undersökningen ses (Sverige, Finland och Tyskland), och de 40 företagen inom dessa tre länders val av redovisningsmetod för redovisningsposten "research cost". Exempelvis inom Finland tillämpade 34 av 40 länder en form av lokalt GAAP vid hantering av "research cost" vid år 2002. Samtidigt hade fyra företag börjat implementera delar av IFRS/IAS. Två företag presenterade inte valet av redovisningsmetod för "research cost", på grund av detta hamnar dessa två företag under rubriken "Not disclosed". En summering av företagens val presenteras till höger om de tre länderna för förtydligande. Sammanställningen av numren för steg 1 kommer ligga till grund vid beräkning av den nationella enhetligheten i steg 3.

Steg 2: Fördelning av Koefficienten a_{kl} som förklarar jämförbarheten av redovisningsmetoderna (k) och (l)

Tabell 4. Fördelning av Koefficienten a_{kl}

	1	2	3
1	1	0	1
2	0	1	0.5
3	1	0.5	1

Det andra steget i processen är att definiera koefficienten (a_{kl}) för ekvationen vid beräkning av T-index. Denna koefficienten representerar jämförbarheten av de olika redovisningsstandarderna. För att underlätta presenteras tabell 4. Det bör uppmärksammas att diagonalen i tabellen ska vara symmetrisk. Detta eftersom att man jämför samma redovisningsstandard med sig själv. Det vill säga om man jämför metod (1) med metod (1) ska de vara 100% enhetligt (Taplin 2004). Taplins förklaring till detta var att om en redovisningsstandard är 100% jämförbar ska det representeras med värdet "1" inom tabellen (ibid.). Värdet "0" representerar att två redovisningsmetoder inte är jämförbara. Värdet "0,5" representerar att redovisningsstandarder delvis är jämförbara. Tabellen som används för koefficienten (a_{kl}) inom denna undersökning och som presenteras ovan är direkt tagen från Taplins teoretiska förklaring av koefficienten (a_{kl}). Värdena som presenteras i tabell 2 kommer att tillämpas tillsammans med värdena för steg 1 i det slutgiltiga steget.

Extra nödvändig information gällande exkluderandet av koefficienten (Bij)

Vid beräkning av nationell enhetlighet vid tillämpning av ett T-index test lägger man ingen vikt vid koefficient (Bij). Detta eftersom att koefficienten (Bij) endast tillämpas vid beräkning av internationell enhetlighet (Taplin 2004). Då koefficientens innebörd är: viktningen för jämförelsen mellan företag i land (i) och land (j) (ibid.). Denna variabel representerar sannolikheten att ett slumpmässigt utvalt företag tillhör land (i) eller land (j)" (Taplin 2004). Vid beräkning av nationell enhetlighet görs ingen jämförelse mellan olika ländernas företag vilket förklarar varför koefficienten (Bij) exkluderas från denna beräkning.

Steg 3: Beräkning av den nationella enhetligheten (Tij)

Tabell 5. Beräkning av den nationella enhetligheten

Finland och Finland				
	Lokal GAAP	IFRS	NOT Dis	
Lokal GAAP	$1 \cdot 34/40 \cdot 34/40 = 0,7225$	$0 \cdot 34/40 \cdot 4/40 = 0$	$1 \cdot 34/40 \cdot 2/40 = 0,0425$	
IFRS	$0 \cdot 4/40 \cdot 34/40 = 0$	$1 \cdot 4/40 \cdot 4/40 = 0,01$	$0,5 \cdot 4/40 \cdot 2/40 = 0,0025$	
NOT Dis	$1 \cdot 2/40 \cdot 34/40 = 0,0425$	$0,5 \cdot 2/40 \cdot 4/40 = 0,0025$	$1 \cdot 2/40 \cdot 2/40 = 0,0025$	
				0,825

I det tredje och sista steget för beräkningen av den nationella enhetligheten skapas tabell 5 som ett exempel för beräkning av koefficient (Tij). Talen som används vid beräkningarna av steg 3 (koefficienten (Tij)) är som tidigare nämnts värdena från steg 1 och 2. Som illustreras ovan ställs samtliga redovisningsmetoder mot varandra för jämförelse, mer specifikt är det koefficienterna (akl) multiplicerat med (Pki) och (Plj). Dessa koefficienter sammanräknat för de olika redovisningsmetoderna (k) och (l) från land (M) skapar då denna ekvation för beräkning av (Tij): (Taplin 2011)

$$T_{ij} = \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} P_{ki} P_{lj} \quad (2)$$

De tre olika kategorierna skapar sammanlagt nio olika kombinationer av enhetlighet, vilket illustreras i tabell 5. Värdena för koefficienten (akl) från steg 2, placeras på exakt samma sätt som de var placerade i steg 2. Värdet (akl) multipliceras sedan med procentsatsen av undersökta företag i land (i) som väljer redovisningsmetod (k) och procentsats av undersökta företag i land (j) som väljer redovisningsmetod (l). Exempelvis när Finlands lokala Gaap ställs mot Finlands Not disclosed (rad 1, ruta 3) skapas denna ekvation: $1 \times 34/40 \times 2/40 = 0,0425$.

Där:

- $1 = (akl)$
- $34/40 =$ de 34 av 40 företag inom Finland som använde sig av lokalt GAAP vid redovisning av posten "research cost"
- $2/40 =$ de två utav 40 finländska företag som inte presterade redovisningsmetod
- $0,0425 =$ enhetligheten mellan dessa två variabler

Slutligen, efter beräkning av samtliga nio kombinationer adderas samtliga värden ihop till en total summering av nationell enhetlighet, vilket presenteras som $0,825 = 82.5\%$. Värdet "82.5%" är enhetligheten för posten "research cost" inom Finland för år 2002. En identisk

beräkning genomförs för år 2018, detta för att kunna jämföra enhetligheten mellan åren 2002 och 2018. Denna typ av beräkning genomförs för samtliga redovisningsposter, för att få en total enhetlighet inom varje land.

3.5.2 - Tillvägagångssättet vid beräkning av internationell enhetlighet

Vid beräkning av internationell enhetlighet framställs T-index genom en femstegsprocess. Detta är två steg utöver de tre steg som presenteras vid beräkning av nationell enhetlighet. Detta beror främst på att man även räknar jämförbarheten av redovisningsstandarder inom landet, över länder, och beräknar genomsnittlig jämförbarhet av redovisningsposter. T-indexet för varje redovisningspost kommer, precis som vid beräkning av nationell enhetlighet, att beräknas två gånger för varje specifik redovisningspost för att få fram ett värde av enhetlighet för både år 2002 och år 2018, för att sedan kunna jämföra enhetligheten. Nedan kommer en genomgång av beräkningen av internationell enhetlighet. I exemplet ska enhetligheten för redovisningsposten "research cost" beräknas för år 2002.

Steg 1: Sample distribution by country

Tabell 3. Företagens val av redovisningsmetod för de olika redovisningsposterna inom respektive land

	Sverige	Finland	Tyskland	Total
Lokal GAAP	36	34	25	95
IFRS	0	4	15	19
Not disclosed	4	2	0	6

Första steget vid beräkning av internationellt T-index är att skapa en sammanställande tabell. Inom tabell 3 kan de tre selekterade länderna för undersökningen ses (Sverige, Finland och Tyskland), och de 40 företagens val av redovisningsmetod för redovisningsposten "research cost". Inom exempelvis Finland tillämpade 34 av 40 länder en form av lokalt GAAP vid hantering av "research cost" år 2002. Samtidigt hade fyra företag börjat implementera delar av IFRS/IAS. Två företag presenterade inte valet av redovisningsmetod för "research cost", på grund av detta hamnar dessa två företag under rubriken "Not disclosed". En summering av företagens val presenteras till höger om de tre länderna för förtydligande. Sammanställningen av värdena i tabell 3 kommer att ligga till grund vid beräkning av enhetligheten i steg 4.

Steg 2: Fördelning av Koefficienten a_{kl} som förklarar jämförbarheten av redovisningsmetod (k) och redovisningsmetod (l)

Tabell 4. Fördelning av Koefficienten a_{kl}

	1	2	3
1	1	0	1
2	0	1	0.5
3	1	0.5	1

Det andra steget i processen är att definiera koefficienten (a_{kl}) för ekvationen vid beräkning av T-index. Denna koefficienten representerar jämförbarheten av de olika redovisningsstandarderna. För att underlätta presenteras tabell 4. Det bör uppmärksammas att diagonalen i tabellen ska vara symmetrisk. Detta eftersom att man jämför samma redovisningsstandard med sig själv. Det vill säga om man jämför metod (1) med metod (1) ska de vara 100% enhetligt (Taplin 2004). Taplin förklaring till detta var att om en redovisningsstandard är 100% jämförbar ska det representeras med värdet "1" inom tabellen (ibid.). Värdet "0" representerar att två redovisningsmetoder inte är jämförbara. Värdet "0,5" representerar att redovisningsstandarder delvis är jämförbara. Tabell 4 som används för koefficienten (a_{kl}) inom denna undersökning och som presenteras ovan är direkt tagen från Taplins teoretiska förklaring av koefficienten (a_{kl}). Värdena som presenteras i tabell 4 kommer att tillämpas tillsammans med värdena för steg 1 under steg 4.

Steg 3: Fördelning av koefficienten B_{ij} som förklarar jämförelsen mellan företag från land (i) och (j)

Tabell 6. Fördelning av koefficienten B_{ij}

	Sverige	Finland	Tyskland
Sverige	0	0.167	0.167
Finland	0.167	0	0.167
Tyskland	0.167	0.167	0

Det tredje steget vid beräkning av internationell T-index är definieringen av koefficienten (B_{ij}). Ett exempel presenteras i tabell 6 ovan. T-index beräknar sannolikheten att två slumpmässigt utvalda företag från olika länder har redovisningsmetoder som är jämförbara för samma redovisningspost (Taplin 2004). Detta innebär att företagen som jämförs kan vara från vilket land som helst från det valda urvalet. Koefficienten (B_{ij}) representerar

sannolikheten att ett företag väljs från varje land. Värdena inom tabell 6 kan därför förklaras som sannolikheten för att ett företag från ett specifikt land blir valt. I och med detta måste värdena i tabellen summeras till "1". Diagonalen inom tabellen är lika med "0", detta på grund av att två slumpmässigt utvalda företag från samma land inte ska kunna jämföras (ibid.). Anledningen till att samtliga andra variabler har värdet "0.167" är för att det valda urvalet är symmetriskt för varje land (40 företag), fördelningen kommer då att bli densamma. Till följd av att värdena ska summeras till "1", och att fördelningen för alla kombinationer är densamma, med undantag för sannolikheten att företag kommer från samma land. Värdet 0,167 beräknades genom 1/6. Värdena som presenteras i tabell 6 för steg 3 kommer att tillämpas vid den slutliga beräkningen av T-index ekvationen.

Steg 4 = Beräkning av T-index/enhetligheten för alla kombinationer av länder (T_{ij})

Tabell 7. Beräkning av T-index/enhetligheten för alla kombinationer av länder

Sverige och Finland				
	Lokal GAAP	IFRS	NOT Dis	
Lokal GAAP	$1*36/40*34/40 = 0,765$	$0*36/40*4/40 = 0$	$1*36/40*2/40$	
IFRS	$0*0/40*34/40 = 0$	$1*0/40*4/40 = 0$	$0,5*0/40*2/40 = 0$	
Not disclosed	$1*4/40*34/40 = 0,085$	$0,5*4/40*4/40 = 0,005$	$1*4/40*2/40 = 0,005$	
				0,905

Det fjärde steget vid beräkning av internationell enhetlighet vid tillämpning av T-index är beräkningen av enhetligheten för alla olika kombinationer av enhetlighet bland länderna.

Totalt är det nio olika kombinationer av enhetlighet som beräknas under detta steg.

I tabell 7 beräknas enhetligheten mellan Sverige och Finland, detta exempel ges för att förtydliga beräkningen.

Som visats tidigare är detta formeln för beräkning av T-index: (Taplin 2011)

$$T = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} \beta_{ij} p_{ki} p_{lj} = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N \beta_{ij} T_{ij} \quad (1)$$

där:

$$T_{ij} = \sum_{k=1}^M \sum_{l=1}^M \alpha_{kl} p_{ki} p_{lj} \quad (2)$$

Talen som används vid beräkning av T_{ij} är värdena från steg 1 och steg 2. I tabell 7 har redovisningsmetoder som används av två olika länder, Sverige och Finland, ställts mot

varandra. Mer specifikt är det enligt ekvationen som presenterats vid beräkning av $T_{ij} \cdot a_{kl}$ (jämförbarhet av redovisningsmetoderna) multiplicerad med p_{ki} (procentsats av undersökta företag i land (i) som väljer redovisningsmetod (k)) multiplicerad med p_{lj} (procentsats av undersökta företag i land (j) som väljer redovisningsmetod (l)).

De tre olika kategorierna skapar sammanlagt nio olika kombinationer av enhetlighet, vilket illustreras i tabell 7. Värdena för koefficienten (a_{kl}) från steg 2, placeras på exakt samma sätt som de var placerade i steg 2. Värdet (a_{kl}) multipliceras sedan med procentsatsen av undersökta företag i land (i) som väljer redovisningsmetod (k) och procentsats av undersökta företag i land (j) som väljer redovisningsmetod (l). Exempelvis när Sveriges lokala GAAP ställs mot Finlands lokala GAAP i tabell 7 ovan på rad 1, ruta 1, formas ekvationen:
 $1 \cdot 36/40 \cdot 34/40 = 0.765$.

Där:

- $1 = a_{kl}$ (jämförbarhet av redovisningsmetoderna, tagen från exemplet presenterad i steg 2)
- $36/40 = p_{ki}$ (procentsats av undersökta företag i land (i) (i detta fall, Sverige) som väljer redovisningsmetod (k) (i detta fall, lokala GAAP).
- $34/40 = p_{lj}$ (procentsats av undersökta företag i land (j) (i detta fall Finland) som väljer redovisningsmetod (l) (i detta fall, lokala GAAP).
- $0.765 =$ enhetligheten av redovisningsmetod när det gäller redovisning av en post mellan två länder.

Efter beräkning av samtliga nio kombinationer summeras samtliga värden till den totala enhetligheten mellan två länder. I detta fall blev enhetligheten mellan Sverige och Finland $0.765 = 76.5\%$. Värdet "76.5%", visar endast enhetligheten för en specifik redovisningspost, i detta fall, "research cost" mellan Sverige och Finland. Den beräknade enhetligheten visar även endast enhetligheten för ett specifikt årtal, i tabell 7 är det beräknat för år 2002.

Ytterligare åtta tabeller måste sammanställas för samma årtal där man räknar enhetligheten för alla olika kombinationer av länder. En identisk process måste utföras för år 2018 för att sedan kunna jämföra enhetligheten mellan dessa två årtal.

Steg 5: Sammanställning av samtliga kombinationer av ländernas enhetlighet

Tabell 8. Sammanställning av samtliga kombinationer

	Sverige	Finland	Tyskland
Sverige	1	0,905	0,64375
Finland	0,905	0,825	0,609375
Tyskland	0,64375	0,609375	0,53125

Det femte steget vid beräkning av internationell enhetlighet är en sammanställning av alla de olika T-index-värdena som har framställts genom beräkning av de nio olika kombinationer av enhetlighet bland länderna. Tabell 8 visar hur sammanställningen ska se ut. Värdena som har markerats i gult i Tabellen är värden för ländernas nationella enhetlighet. Detta är en sammanställning av samtliga värden som representerar koefficienten (T_{ij}).

Slutlig beräkning av T-index för internationell enhetlighet

En beräkning med tillämpning av ekvation kommer nu att sammanställas, där internationell T-index beräknas genom tillämpningen av värdena som framtagits i steg 3 och värdena i steg 5. De värden som har markerats med gult i steg 5 ska inte tas med i ekvationen, eftersom det inte har en påverkan på det slutliga internationella resultatet, då de är värda för den nationella enhetligheten. Samtliga övriga värden tas med i beräkningen av T-indexet och multipliceras med koefficienten 0,167 (B_{ij}).

Beräkningen:

$$\begin{aligned} &0.167*0.905+0.167*0.64375+0.167*0.905+ \\ &0.167*0.609375+0.167*0.64375+0.167*0.609375 \\ &= 0.720814 = 72.08\% \end{aligned}$$

Den framräknade internationella enhetligheten för redovisningsposten "research cost" för år 2002 blev därmed 72.08% mellan Sverige, Finland och Tyskland. En identisk uträkning kommer att göras för året 2018, för att kunna jämföra enhetligheten mellan de två åren för den specifika redovisningsposten "research cost". Denna typ av beräkning görs sedan även för samtliga andra redovisningsposter, för att kunna få en helhetsbild över den totala internationella enhetligheten.

3.5.3 - Two-tailed hypothesis test

En two-tailed hypotesprövning genomfördes för att fastställa om förändringarna i grad av enhetlighet inom respektive redovisningspost var statistiskt signifikanta. Statistisk signifikans används för att beskriva sannolikheten att ett samband eller en skillnad som observeras inom datan är verklig snarare än en slump. När data anses statistisk signifikant är det sannolikt att skillnaden eller sambandet är verkligt/korrekt (Science u.å.).

Vid tillämpning av ett two-tailed hypothesis-test ställs en nollhypotes och en alternativ hypotes upp. Nollhypotesen och alternativa hypotesen var följande: ($H_0 : \mu_D = 0$) och ($H_1 : \mu_D \neq 0$), där ($\mu_D = \mu_{2018} - \mu_{2002}$). På grund av en okänd populationsvarians användes student's t-distribution för att testa nollhypotesen. Avvisningsregeln för nollhypotesen blev således

$$|t_{obs}| > t_{n-1, \alpha/2} \quad \text{där } t_{obs} = \frac{\bar{d}_s - \mu_0}{\hat{\sigma}_{\bar{d}}} \quad (\text{Newbold, Carlson \& Thorne 2022, s.367}). \quad (6)$$

Detta urval definieras som en "paired sample" då samma urval mätts under två olika förhållanden, därför kan detta test definieras som en "paired samples t-tests" (Newbold, Carlson & Thorne 2022, s.391). (\bar{d}_s) beräknades genom att subtrahera de genomsnittliga förändringar i enhetlighet för respektive post år 2018 med de genomsnittliga förändringar i enhetlighet för år 2002. (μ_0) är lika med noll i detta fall då hypoteserna ställs mot noll. För att beräkna standardavvikelsen för differensen behövdes de kategoriska variablerna omvandlas till numeriska variabler, i form av dummyvariabler (Newbold, Carlson & Thorne 2022, s.558). Användandet av IFRS som redovisningsstandard noterades som 1, och annat som 0. Baserat på denna data beräknades variansen av urvalet för respektive årtal. Differensen beräknades mellan dessa och dividerades med urvalsstorleken 40. Därefter upphöjdes detta värde med 0,5 för att få fram standardavvikelsen, dvs ($\hat{\sigma}_{\bar{d}}$). En signifikansnivå på 5% användes, följaktligen blev ($t_{n-1, \alpha/2} = t_{39, 0,025} = 2,021$) (Stackexchange 2021). Dessa steg utfördes för samtliga 13 poster för respektive företag inom respektive land. Vid beräkning av signifikans för internationell enhetlighet användes samma tillvägagångssätt, däremot skilde sig t-värdet då urvalsstorleken skilde sig. Därför tillämpades ($t_{n-1, \alpha/2} = t_{119, 0,025} = 1,979$) (Stackexchange 2021). De värden som uppvisade en statistisk signifikans markeras med symbolen (*) inom tabellerna i bilaga 1 och 2.

3.6 - Metoddiskussion

3.6.1 - Reliabilitet

Reliabilitet innebär huruvida en studies resultat går att replikera, dvs ifall studien hade fått samma resultat ifall den skulle genomföras igen (Bryman & Bell 2017, s. 68). För att kunna uppnå kriteriet för reliabilitet utfördes denna studie med baktanken att någon som aldrig har utfört en undersökning ska kunna utföra/replikera denna. Detta har gjorts genom att använda information som är tillgänglig för allmänheten. Års- och Koncernredovisningar är offentlig information vilket innebär att vem som helst kan få tillgång till finansiella rapporter gällande företag inom EU (PWC 2020). Bryman och Bell betonar att källan som används för att samla in informationen till en studie måste vara auktoritär och pålitlig (Bryman & Bell 2017, s. 68). Dessa rapporter innehåller även en revisionsberättelse vilket innebär att informationen inom dem har granskats av revisorer. Revisorer är en oberoende tredje part som bedömer ifall företaget har gett en riktig helhetsbild över företagets finansiella position (FAR 2023). Information som tagits från dessa rapporter är information kring vilka redovisningsmetod som tillämpats av respektive företag vid redovisning av diverse redovisningsposter. Detta innebär att inget rum lämnats för egna tolkningar eller partiskt agerande vid insamling av datan, vilket ökar reliabiliteten.

Formeln som används i denna undersökning för att beräkna redovisningsenhetligheten är tagen från en artikel publicerad av forskaren Taplin (2004). Detta är en komplex formel som används inom tidigare studier, och finns tillgänglig på diverse databaser som Söderscholar och Google Scholar. Detta är en matematisk formel vilket innebär att det inte finns något rum för egna tolkningar av formeln, vilket innebär att resultatet som uppstår inte kommer att påverkas av personliga faktorer, vilket ökar reliabiliteten.

På grund av att både informationsinsamlingen och beräkningen av enhetligheten är standardiserad, och lämnar inte något utrymme för egna tolkningar och partisk agerande, därför kan reliabiliteten inom denna studie anses någorlunda hög. Detta innebär att en person som aldrig utfört en ekonomisk undersökning tidigare skulle teoretiskt kunna utföra denna studie.

3.6.2 - Validitet

Genom begreppet validitet kan en studies kvalitet bedömas, detta tar utgångspunkt i att det som mäts är det som avses att mätas, och ifall det anses väsentligt för forskningsfrågan (Bryman & Bell 2017, s. 69; Denscombe 2018, s. 419). Detta hör även ihop med att det ska finnas ett tydligt samband mellan den operationella och teoretiska definitionen inom studien. Studiens validitet stärks ifall hypoteserna inom studien har skapats på skäligen grunder med tidigare forskning inom ämnet som underlag (Bryman & Bell 2017, s. 69). Validitet bedöms vanligtvis utifrån tre olika aspekter: begreppsvaliditet, intern validitet och extern validitet.

Begreppsvaliditet bedömer om ett begrepp är stabilt eller inte, och om det fluktuerar eller inte (Bryman & Bell 2017, s. 69). Begreppsvaliditet visar i hur hög utsträckning de teoretiska begreppen överensstämmer med den operationella definitionen. Inom denna studie har begreppsmåtten som används tagits från tidigare forskning (Taplin 2004; Taplin 2011; Siciliano 2019) kring mätning av redovisningsenhetlighet. Detta stödjer begreppsvaliditeten inom studien då det valda begreppsmåttet är beprövat och anses vara det mest lämpliga och stabila valet för undersökning av enhetlighet tidigare forskning utför av Taplin.

Intern validitet avser precisionen och noggrannhet i datan som insamlats, hur relevant den är för studiens forskningsfråga och syfte, samt eventuellt hur en slutsats som innefattar två eller flera variabler kan anses vara hållbar eller inte (Denscombe 2018, s. 420). Dessa är frågor kring kausalitet som ställs vid bedömning av intern validitet (Bryman & Bell 2017, s. 69). Den interna validiteten i denna studie påverkas beroende på den insamlade datan, det vill säga försäkran kring att fel inte gjordes under datainsamlingen och beräkning av värden. Detta hindrades inom studien genom individuell insamling och beräkning av nyckeltal hos forskarna. Dessutom att ett antal kontroller genomförts av forskarna som kontrollerar varandras insamling och beräkningar av data. Detta har en positiv effekt på intern validitet inom studien, då precisionen och noggrannheten kring datan ökar.

Med extern validitet avses generaliserbarhet, det vill säga ifall resultaten från studien är generaliserbara för hela populationen (Denscombe 2018, s. 420) Ett icke-sannolikhetsurval anses sänka den externa validiteten (Bryman & Bell 2017, s. 69). Inom denna studie har ett icke-sannolikhetsurval tillämpats på populationen då studien endast är avgränsad till de 190 största företagen utefter omsättning inom vardera land (Sverige, Finland och Tyskland), där

40 av dessa företag valt ut för respektive land inom studien. På grund av avgränsningen kan inte urvalet generaliseras för hela populationen, vilket är alla tillgängliga företag som är börsnoterade inom Sverige, Finland och Tyskland på Orbis och Retriever Business. Studiens resultat kan därmed inte visa en specifikt nivå av enhetlighet hos mindre företag inom länderna, däremot kan resultatet visa en övergripande trend för hur noterade företags enhetlighet påverkats, dock kan större företag potentiellt ge en bättre överblick gällande företag generellt inom vardera land. Som ett resultat av ett icke-sannolikhetsurval kan den externa validiteten anses lägre än vid ett representativt urval (ibid.). Dock med poängtering på att studien faktiskt undersökt det som var avsett att mätas och uppvisar en trend på förändring av ländernas enhetlighet i ett större perspektiv.

3.7 - Metodens begränsningar och förbättringspotential

Metodens begränsningar

Denna studiens metod har ett antal begränsningar. Den första begränsningen är valet kring att utföra en kvantitativ undersökning. Detta innebär att observationer och resultat inte kommer att kunna vara lika detaljerade som en kvalitativ undersökning (Bryman & Bell 2017, s. 183). Denna nackdel anser vi inte vara av en större betydelse för studien, då syftet med denna undersökningen var att, utifrån numeriska data från års- och koncernredovisningar, dra slutsatser som går att generaliseras kring det obligatoriska införandet av IFRS:s påverkan på redovisningsenhetligheten. Valet av en kvantitativ undersökning var då det enda tillämpliga valet för att kunna utföra denna studie, på grund av detta får en viss acceptans finnas kring att resultatet inte kan bli lika detaljerat som vid studier som utför en kvalitativ undersökning.

För att kunna generalisera datan inom studien behövs så mycket data som möjligt samlas in. Detta för att kunna ge en tydlig helhetsbild över hur redovisningsenhetligheten påverkats. Inom denna studie har möjligheten att generalisera resultatet begränsats. Detta på grund av valet av en avgränsning av population för de 570 största företagen inom länderna, och med ett urval på 120 företag fördelat över de tre utvalda länderna. De 40 utvalda företagen från vardera land är endast ett litet urval av alla börsnoterade företag inom Sverige, Finland och Tyskland. Det är även en ännu mindre del av den totala populationen, av företag inom de 27 medlemsländerna i EU. Detta innebär att det kommer att vara svårt att generalisera resultatet och dra en generell slutsats som går att applicera på alla företag inom EU. För att reducera denna begränsning valdes det att jämföra resultatet med ett antal tidigare studier, för att sedan

göra en bedömning och identifiera mönster kring om införandet av obligatorisk användning av IFRS har lett till en ökning i enhetlighet av redovisningsstandarder inom EU.

En ytterligare begränsning inom denna metod nämns av Taplin (2011) där forskaren lyfter fram begränsningar som T-index inte tar hänsyn till. Nämligen externa branschfaktorer som exempelvis makroekonomiska, tekniska, och sociala faktorer. Detta innebär att formeln för beräkning av enhetlighet inte tar hänsyn till andra faktorer utöver företagets val av redovisningsstandard. Dock ska det även tilläggas, i och med att Taplin-metoden är relativt komplex, finns det möjligheter för fel vid tillämpning av indexet.

Metodens förbättringspotential

Det finns ett antal förbättringspunkter att ta hänsyn till vid en replikering av denna metod. Eftersom detta är en kvantitativ undersökning kommer den framtagna datan bli mer pålitlig om mer data samlas in och används (Denscombe 2018, s. 345). En ökning av urval i form av fler antal länder, företag och redovisningsposter, skulle potentiellt kunna bidra till ett mer pålitligt och exakt svar. En ökning till 7-10 EU länder, 100-200 företag inom vardera land, och en ökning till 20-30 redovisningsposter skulle öka studiens validitet. En ytterligare förbättringspunkten är att undersöka ett flertal årtal istället för att endast undersöka två årtal. I denna studie valdes åren 2002 och 2018 med utgångspunkt att iaktta hur enhetligheten inom EU såg ut innan det obligatoriska införandet av IFRS år 2005, och hur det såg ut efter.

En tredje och sista förbättringspunkt som identifierats är tillämpandet av flera metoder/index vid beräkning av enhetlighet. I denna studie tillämpades endast T-index vid beräkning av nationell och internationell enhetlighet. Vid en tillämpning av ytterligare ett eller två index vid undersökning skulle studiens validitet eventuellt öka. Tillämpningen av fler index möjliggör för en ny dimension av perspektiv gällande jämförelser av enhetlighet, då en tillämpning av olika index potentiellt kan göra resultaten mer exakta och korrekta.

4 - Empiri

Empiriavsnittet kommer att presentera den inhämtade datan från de utvalda företagens finansiella rapporter, som sedan blivit beräknat med T-index. Empirin kommer att presenteras i form av tabeller som visar den beräknade nationella enhetligheten och internationell enhetlighet inom Sverige, Finland och Tyskland. Dessa tabeller har döpts till bilagor och finns i slutet av uppsatsen.

4.1 - Sammanställning av data

Inom Empiri delen har två tabeller sammanställts efter beräkning av den insamlade datan, detta för att skapa en tydlig presentation av resultatet. Två tabeller kommer att presenteras som bilagor, **Bilaga 1 (Nationell enhetlighet)** och **Bilaga 2 (Internationell enhetlighet)**. Empirin presenterar de olika företagens val av redovisningsmetod för 13 redovisningsposter för åren 2002 och 2018 inom vardera land. Studien genomfördes genom en jämförelse av företagens valde redovisningsmetod. Detta för att iaktta ifall en procentuell förändring av enhetlighet har tagit plats på en nationell och internationell nivå. En procentsats presenteras för vardera redovisningspost för respektive år, och den procentuella ökningen/minskningen av enhetlighet. Vardera tabell har sammanställts med en sammanfattande procentuell förändring av enhetlighet. Dessa sammanfattande procentuella förändringar beräknas som medelvärdet av den procentuella förändringen av enhetlighet för de 13 redovisningsposterna. Värdena som är markerade med symbolen (*) är beräknat som statistiskt signifikanta efter tillämpning av ett two-tailed hypotestest. Bilaga 1 och 2 presenteras på engelska då en majoritet av de års- och koncernredovisningar som analyserats från företagen presenterade redovisningsposterna på engelska.

4.1.1 - Nationell enhetlighet

Datan inom tabellen i bilaga 1 har samlats in och sammanställts genom att analysera års-och koncernredovisningar från 120 företag, 40 från Sverige, 40 från Finland och 40 från Tyskland. De finansiella rapporterna är tagna från åren 2002 och 2018, vilket summeras till att data inkluderats från 240 olika finansiella rapporter. Datan har sedan beräknats via T-index metoden varefter värden för samtliga 13 redovisningsposter sedan sammanställts enligt tabellen i **Bilaga 1**.

Under rubriken "Accounting items" i bilaga 1 presenteras 13 olika redovisningsposter som beräknats för att observera hur enhetligheten förändrats. Datan i tabellen har fördelats landsvis i form av T-index för åren 2002 och 2018 för vardera redovisningspost. Rubriken "Average uniformity" visar den genomsnittliga skillnaden av enhetlighet mellan åren över samtliga 13 redovisningsposter. Rubriken "Δ%" presenterar den procentuella förändringen av procentsatsen som presenterar enhetlighet mellan åren 2002 och 2008. Δ% beräknas som T-indexet för samtliga redovisningsposter från 2018 dividerat på T-indexet för samtliga redovisningsposter från 2002, den framräknade kvoten subtraheras sedan med 1.

Beräkning av Δ%, Exempel:

Redovisningspost: "Financial Leasing" - Sverige

$$86.50 / 78.63 = 1.10$$

$$1.10 - 1 = 0.10 = 10\%$$

4.1.2 - Internationell enhetlighet

Datan inom tabellen i bilaga 2 har samlats genom att analysera 13 redovisningsposter inom årsredovisningar från 120 företag, 40 från Sverige, 40 från Finland och 40 från Tyskland. De finansiella rapporterna är tagna från åren 2002 och 2008, vilket summeras till att data inkluderats från 240 olika finansiella rapporter. Datan har sedan tillämpats via T-index metoden, varefter värden för samtliga 13 redovisningsposter sedan sammanställts enligt tabellen i **Bilaga 2**.

Under rubriken "Accounting items" i bilaga 2 presenteras de 13 redovisningsposter som undersökts för att analysera hur enhetligheten förändrats. Datan i tabellen har sammanslagits för samtliga tre länder i form av T-index för åren 2002 och 2018 för respektive redovisningspost. Beräkningen av internationell enhetlighet är en sammanställning av alla de olika T-index värdena som har framställts genom beräkning för de nio olika kombinationer av enhetlighet bland länderna, detta illustreras i steg 5 av sektion "**3.5.2 Tillvägagångssättet vid beräkning av internationell enhetlighet**". Rubriken "Δ%" beräknades på samma sätt som för den nationella enhetlighet.

5 - Analys

Inom analysavsnittet kommer det att utföras en analys av det empiriska materialet. Strukturen är uppdelad i form av analys av nationell och internationell enhetlighet, samt diskussion och jämförelse med tidigare teorier och forskning.

5.1 - Nationell enhetlighet

Inom denna sektion ska nationell enhetlighet analyseras. Mer specifikt ska redovisningsenhetlighet för 13 redovisningsposter analyseras inom Sverige, Finland och Tyskland separat. Till sist kommer en diskussion hållas där dessa tre länder jämförs för att identifiera eventuella likheter och skillnader.

5.1.1 - Analys av Sveriges nationella enhetlighet

Vid en analys av Sveriges nationella enhetlighet för år 2002 identifieras att den övergripande enhetligheten över de 13 redovisningsposternas medelvärde beräknats till **81.31%**.

Under år 2002 kunde det identifieras att en majoritet av redovisningsposter redovisades utefter svenskt lokalt GAAP utformat av redovisningsrådet (RR), vilket förklarar den relativt höga enhetligheten på **81.31%**. Dock hade ett antal företag implementerat en slags hybrid av lokala GAAP i kombination av branschspecifika och företagsinterna redovisningsmetoder för år 2002 för diverse redovisningsposter, vilket medförde att redovisningen inte låg närmare **100%** enhetlighet. Ytterligare iakttagelser inom Sverige för år 2002 var att IFRS inte hade börjat tillämpas inom något av de undersökta företagen.

De redovisningsposter med högst enhetlighet i företag inom Sverige år 2002 var “research cost” (**100%**), “segment reporting” (**96.50%**) och “goodwill” (**91%**), här implementerade majoriteten av företag RRs rekommendationer, exempelvis RR1 och RR15 för “research cost”. De redovisningsposter som hade lägst enhetlighet inom företag i Sverige för år 2002 var “financial instruments” (**69.06%**), “inventory” (**66.81%**) och “post-employment benefit” (**64.25%**). Dessa poster hade en större blandning mellan företag som endast tillämpade RRs rekommendationer och företag som tillämpade en kombination av branschspecifika och företagsinterna redovisningsmetoder, vilket förklarar den lägre enhetligheten.

Efter den obligatoriska implementeringen av IFRS inom Sverige ökade enhetligheten för majoriteten av redovisningsposterna, 11 av 13 poster uppvisade en ökning. Sveriges nationella enhetlighet för år 2018, beräknades till **90.14%**. Empirin som presenteras i bilaga 1 uppvisar att de redovisningsposter med högst enhetlighet år 2018 var “development cost” (**100%**), “goodwill” (**100%**) och “revenue from contracts with customers” (**100%**). Samtliga redovisningsposter redovisades utefter IAS/IFRS, exempelvis “goodwill” som redovisas utefter IFRS 3. De redovisningsposter som hade lägst enhetlighet var “inventory” (**82.75%**), “segment reporting” (**77.13%**) och “post-employment benefit” (**71.13%**). För dessa redovisningsposter kunde det identifieras att en majoritet tillämpat IAS/IFRS standarder, däremot tillämpar en minoritet kombination av branschspecifika och företagsinterna redovisningsmetoder, antingen sammankopplat med IAS/IFRS eller självständigt för redovisning.

Efter beräkning utefter en signifikansnivå på 5% för posternas förändring, mellan 2002 och 2018, identifieras att 9 av 13 poster haft en statistiskt signifikant förändring av nationell enhetlighet. Vid en jämförelse inom Sverige kunde det identifieras att de redovisningsposter med störst signifikant procentuell ökning av enhetlighet sedan implementering av IFRS var “earnings per share” (**+26.16%**) och “revenue from contracts with customers” (**+25.39%**). Implementeringen av IFRS:s redovisningsstandarder har dock inte enbart lett till en ökning av enhetlighet. Beräkningen av T-index uppvisar även att det skett en minskning av enhetlighet för två redovisningsposter: “segment reporting” (**-20.07%**), där det har skett en anmärkningsvärd minskning av enhetlighet, och en mindre minskning av enhetlighet: “research cost” (**-7.12%**), även dessa poster var statistiskt signifikanta. Sammanfattningsvis kan det konstateras att enhetligheten för de 13 redovisningsposterna inom Sverige för åren 2002 och 2018 lett till en genomsnittlig procentuell ökning på **12.10%** (Δ).

5.1.2 - Analys av Finlands nationella enhetlighet

Vid en analys av Finlands nationella enhetlighet för år 2002 identifieras att den övergripande enhetligheten över de 13 redovisningsposternas medelvärde beräknades till **80,95%**. Under år 2002 kunde det identifieras att en majoritet av redovisningsposter redovisades utefter finskt lokal GAAP enligt “Finish Accounting Legislation”. Dock hade ett antal företag börjat implementera IAS/IFRS standarder redan år 2002 för diverse redovisningsposter, vilket kan förklara varför redovisningen inte var närmre **100%** enhetlig.

De redovisningsposter med högst enhetlighet i företag inom Finland år 2002 var “segment reporting” (**87.5%**), “investment of joint venture” (**87%**) och “revenue from contracts with customers” (**86%**), här implementerade majoriteten av företagen standarderna enligt de finländska GAAP:et. De redovisningsposter som hade lägst enhetlighet var “inventory” (**56.88%**), "goodwill" (**78,75%**) och “fair value measurements" (**79.75%**). Dessa poster hade en större blandning av företag som antingen redovisade utefter de finländska lokala GAAP:ets metoder eller IAS/IFRS standarder, vilket förklarar den lägre enhetligheten.

Efter den obligatoriska implementeringen av IFRS inom Finland ökade enhetligheten för majoriteten av redovisningsposterna, 11 av 13 poster uppvisade en ökning. Finlands nationella enhetlighet för 2018 beräknades till **90.89%**. Empirin i bilaga 1 presenterar fem redovisningsposter som beräknats till **100%** enhetlighet för år 2018. Dessa redovisningsposter var “investment of joint venture”, “segment reporting”, “goodwill”, “revenue from contracts with customers” och “minority shares”. Alla dessa redovisningsposter redovisades i enlighet med IFRS. De redovisningsposter som hade lägst enhetlighet år 2018 inom finländska företag var “post-employment benefit" (**62.88%**), “research cost” (**76.63%**) och “inventory” (**80.63%**). För dessa redovisningsposter kunde det identifieras att en majoritet tillämpat IAS/IFRS standarder, dock tillämpades alternativa metoder för redovisning. En spridning fanns vid redovisning av “inventory”, mellan “First in First out” principen (FIFO) och “Weighted average cost method”.

Efter beräkning utefter en signifikansnivå på 5% för posternas förändring, mellan 2002 och 2018, identifieras att 10 av 13 poster haft en signifikant förändring av nationell enhetlighet. Vid jämförelse av åren 2002 och 2018 inom Finland kunde det identifieras att de redovisningsposter med störst signifikant procentuell ökning av enhetlighet sedan implementering av IFRS var “inventory” (**+41.75%**) och “goodwill” (**+26.98%**). Implementeringen av IFRS:s redovisningsstandarder har dock inte enbart lett till en ökning av enhetlighet inom Finland. Beräkningen av T-index uppvisar att det skett en minskning av enhetlighet för två redovisningsposter, dock var bara en av dessa statistiskt signifikanta: “post-employment benefit" (**-22.31%**), där det skett en anmärkningsvärd minskning av enhetlighet. Posten “research cost” uppvisade en mindre minskning av enhetlighet (**-7.12%**), dock var detta inte statistiskt signifikant. Sammanfattningsvis kan det konstateras att

enhetligheten för de 13 redovisningsposterna inom Finland för åren 2002 och 2018 lett till en genomsnittlig procentuell ökning på **12.93%** ($\Delta\%$).

5.1.3 - Analys av Tysklands nationella enhetlighet

Vid en analys av Tysklands nationella enhetlighet för år 2002 identifieras det att den övergripande enhetligheten över de 13 redovisningsposternas medelvärde beräknats till **64.73%**. Under år 2002 kunde det identifieras att en svag majoritet redovisat utefter tyskt lokalt GAAP, "German stock corporation act" och "German commercial code". Ett stort antal företag inom Tyskland implementerade redan IAS/IFRS standarder år 2002 för diverse redovisningsposter. Detta ger en förklaring till varför redovisningsenhetligheten var relativt låg jämfört med Sverige och Finland, då det blev en större uppdelning mellan företagens val av metod.

De redovisningsposter med högst enhetlighet i företag inom Tyskland år 2002 var "segment reporting" (**75.25%**), "development cost" (**75%**) och "minority shares" (**71,88%**), här följde en majoritet av företagen riktlinjer presenterade av "German stock corporation act" och "German commercial code". De redovisningsposter som hade lägst enhetlighet var "research cost" (**53.13%**), "inventory" (**57,81%**) och "goodwill" (**58,88%**). Dessa poster hade en lägre enhetlighet på grund av att en stor minoritet av företag redan implementerat IFRS:s standarder, vilket ledde till en större spridning mellan redovisningen.

Efter den obligatoriska implementeringen av IFRS inom Tyskland ökade enhetligheten för samtliga redovisningsposter, 13 av 13 poster uppvisade en ökning. Tysklands nationella enhetlighet för år 2018 beräknades till **94.4%**. Empirin som presenteras i bilaga 1 visar att hela sju redovisningsposter beräknades till **100%** enhetlighet. Dessa poster var "investment of joint venture", "segment reporting", "goodwill", "revenue from contracts with customers", "financial instruments", "development cost" och "minority shares". Samtliga poster redovisades utefter IAS/IFRS, exempelvis "segment reporting" som redovisas efter IFRS 8. De redovisningsposter som hade lägst enhetlighet var "financial leasing" (**78.44%**), "fair value measurement" (**80.63%**) och "earnings per share" (**86.69%**). Iakttagelser kring dessa redovisningsposter var att en majoritet tillämpat IAS/IFRS standarder Dock tillämpas alternativa metoder för redovisning. Exempelvis fanns en blandning mellan tillämpning av IFRS 16 och IAS 17 för redovisningsposten "financial leasing" vilket förklarar enhetligheten på (**78.44%**).

Efter beräkning utefter en signifikansnivå på 5% för posternas förändring, mellan 2002 och 2018, identifieras att 13 av 13 poster haft en signifikant förändring av nationell enhetlighet. Vid jämförelse av åren 2002 och 2018 inom Tyskland kunde det identifieras att majoriteten av de 13 redovisningsposter haft en betydande ökning av enhetlighet. De redovisningsposter med störst signifikant procentuell ökning av enhetlighet sedan implementering av IFRS var "research cost" (70,34%) och "goodwill" (69.84%). Sammanfattningsvis kan det konstateras att enhetligheten för de 13 redovisningsposterna inom Tyskland för åren 2002 och 2018 lett till en genomsnittlig procentuell ökning på 46.18% ($\Delta\%$).

5.1.4 - Diskussion kring nationell enhetlighet

Vid en närmare jämförelse av de tre länderna identifierades både likheter och skillnader. Den första observationen var att redovisningsenhetligheten ökade inom samtliga tre länder. Detta var en förväntad observation då målet med det obligatoriska införandet av IFRS av EU:s förordning nr.1606/2002 var att skapa en mer enhetlig redovisning inom de olika EU-länderna (Europeiska kommissionen 2002).

Den nationella enhetligheten för år 2002 beräknades till: **Sverige: 81.3%, Finland: 80.9% och Tyskland: 64.7%**. Inom Sverige och Finland uppvisades en relativt hög redovisningsenhetlighet jämfört med Tyskland. Det ska däremot tilläggas att redovisningsposter inom samtliga länder hade ett varierande antal företag som inte presenterat val av tillvägagångssätt för de olika redovisningsposterna. Detta har eventuellt haft en inverkan på den beräknade enhetligheten, då värdena potentiellt varit lägre eller högre ifall fler företag presenterade val av metod för detta år.

För år 2018 ökade den nationella enhetligheten efter det obligatoriska införandet av IFRS, enhetligheten beräknades till: **Sverige: 90.1%, Finland: 90.9% och Tyskland:94.4%**. Här identifierades det att en majoritet av poster redovisas utefter IFRS standarder, och att en stor majoritet av företag har implementerat dessa standarder. Dock kunde det urskiljas att ett fåtal företag fortsatt använde sig av branschspecifika och företagsinterna redovisningsmetoder för enskilda redovisningsposter.

Enligt enforcement teorin anses en obligatorisk tillämpning utefter dess definitioner och mål som en väsentlig del för reglering i sin helhet (Habrmanová & Lautala 2015). Detta fastställs

inom denna studie då EU:s obligatoriska tillämpning av förordning nr.1606/2002 varit ett incitament till att regleringen inom EU blivit bättre, vilket resulterat i att redovisningsenhetligheten ökat. Den obligatoriska tillämpningen av IFRS har visat sig vara ett effektivt tillvägagångssätt för en ökad enhetlighet utifrån empirin som presenteras inom denna studie. Enligt Habrmanová och Lautala (2015) är principbaserade standarder, som IFRS, flexibla och svårare att manipulera till skillnad från regelbaserade standarder. Nackdelen med detta tillämpningssätt är att det kräver vägledning vid tillämpning, då det inte finns tydliga riktlinjer för bästa val av tillvägagångssätt. Detta reflekteras i empirin som presenteras, eftersom redovisningsenhetligheten inte är 100% enhetlig efter en obligatorisk tillämpning av IFRS. Detta på grund av att vissa företag valt alternativa tillvägagångssätt när det gäller redovisning av enstaka poster. Trots att den nationella enhetligheten inte är 100% kan det fortfarande fastställas att enhetligheten har ökat, jämfört med innan den obligatoriska tillämpningen av IFRS.

Vid en närmare observation kunde det observeras att Sverige och Finland hade en liknande enhetlighet av redovisning under både år 2002 och 2018 (**Sverige: 81.3% och 90.1%, Finland: 80.9% och 90.9%**). Delvis beror detta på att Sverige och Finland har en principiellt likartad redovisning (Ekonomistyrningsverket 2013), vilket potentiellt resulterat i en liknande grad av enhetlighet. Efter beräkning av T-index kan det även identifieras att dessa två länder haft en likartad ökning av enhetlighet efter den obligatoriska implementeringen av IFRS. Vid en summering har båda länderna en genomsnittlig procentuell ökning på **12.10%** och **12.93%**. För dessa 13 poster kan det även identifieras en statistisk signifikant förändring av enhetligheten för nio och tio poster. Inom ekonomistyrningsverkets (2013) rapport fastställer de dock även att skillnader förekommer mellan den svenska och finländska redovisningen. Detta visas genom de beräknade T-index-värdena inom denna studie. Detta kan identifieras för år 2002 och 2018 där exempelvis "research cost" och "financial instruments" skiljer sig i enhetlighet: **Sverige = 100% och 69.06%, Finland = 82.50 och 81.56%**. Trots att skillnader kunde observeras mellan specifika redovisningsposter kunde det identifieras enligt empirin att redovisningsenhetligheten genomgående var likartad mellan dessa två länder efter det obligatoriska införandet av IFRS.

Inom Sverige identifierades "earnings per share" (**+26.16%**) och "revenue from contracts with customers" (**+25.39%**) som de redovisningsposter med störst statistisk signifikant ökning mellan de två årtalen. Vid en närmare utvärdering kring varför dessa två

redovisningsposter fått störst ökning av enhetlighet beror detta främst på att redovisningsmetoderna för dessa poster var spridda för år 2002. En mängd företag använde sig av en hybrid av GAAP eller en kombination av branschspecifika och företagsintern redovisning vid denna tidpunkt. Dock kan även faktumet att en del företag inte valde att presentera val av redovisningsmetod för år 2002 påverkat dessa posters enhetlighet. Dessa faktorer blev sedan motverkade genom det obligatoriska införandet av IFRS, då fler företag började tillämpa IFRS standarder och redovisa val av redovisningsmetod. Vilket potentiellt ledde till att dessa redovisningsposter upplevde den största ökningen av enhetlighet.

Inom Finland identifierades "inventory" (+41.75%) och "goodwill" (+26.98%) som de redovisningsposter med störst statistisk signifikant ökning mellan åren 2002 och 2018. Vid en närmare utvärdering kring varför redovisningsposten "inventory" fått den största ökningen av enhetlighet, beror detta på en stor uppdelning av val av redovisningsmetod år 2002, där drygt 50% av företagen valt att redovisa i enlighet med det finländska GAAP:et och resterande företag redovisade enligt IAS/IFRS principer. Mellan dessa två system föreligger skillnader i reglering av "inventory". Inom GAAP anses det tillåtet att tillämpa "FIFO", "LIFO" och "weighted average cost method". Inom IFRS är endast "FIFO" och "Weighted average cost method" accepterade. Anledningen till att enhetligheten sedan ökade till år 2018 beror sannolikt på att en stor majoritet av företag applicerade IFRS standarder, vilket resulterade i en minskad spridning. Redovisningsposten "inventory" är även intressant ur den aspekten att den år 2018, är en av de lägst enhetliga redovisningsposterna inom Finland, däremot är den samtidigt redovisningsposten med störst procentuell ökning av enhetlighet. Vid utredning av redovisningsposten "goodwill"s procentuella ökning på 26.98%, var anledningen till denna ökning densamma som för redovisningsposten "inventory". En spridning fanns mellan tillämpning av det finländska GAAP:et och IAS/IFRS år 2002. Enhetligheten ökade sedan till år 2018 då samtliga företag inom Finland nu tillämpade IFRS 3 för "goodwill", vilket gjorde att spridningen mellan redovisningsmetoder eliminerades.

Dock identifierades att både Sverige och Finland hade en minskning av redovisningsenhetlighet för två redovisningsposter. Sverige: "research cost" (-7.12%), "segment reporting" (-20.07%), båda dessa minskningar var statistiskt signifikanta. Finland: "research cost" (-7.12%), "post-employment benefits" (-22.31%). Finlands beräknade enhetlighet för "research cost" var däremot inte statistiskt signifikant. Minskning av enhetlighet för dessa redovisningsposter kan bero på externa faktorer. Páucan (2015)

presenterade blandade resultat kring effekten av det obligatoriska införandet av IFRS. Forskaren argumenterade, med hänvisning till Soderstrom och Sun (2007), att det finns externa faktorer som kan påverka hur ett företag och länder väljer att redovisa. Tre faktorer som har en stor påverkan på redovisningen presenteras. En av de tre faktorer som presenteras är länders legala och politiska system. Soderstrom och Sun menar att skillnader i länders legala och politiska system skapar skillnader kring redovisning, vilket i sin tur leder till minskning av jämförbarheten av finansiell information.

Det finns indikationer inom båda länderna att deras legala och politiska system haft en negativ påverkan på enhetligheten för dessa poster. Redovisningsposten "segment reporting" har påverkats inom Sverige, detta på grund av att det inte fanns specifika lagstadgade krav kring segmentrapportering under 2002, vilket i sin tur resulterade i att ett färre antal företag inom landet valde att redovisa "segment reporting". Detta kan ha haft en inverkan på enhetligheten för "segment reporting", då enhetligheten potentiellt beräknats till ett högre eller lägre värde för år 2002, än vad enhetligheten borde blivit ifall fler företag presenterat val av metod. Denna iakttagelse stärks även av FAR som uttrycker att segmentrapportering inte rapporteras tillräckligt av företag under denna period. Detta resulterade även i att FAR valde att publicera nya rekommendationer kring "segment reporting" som trädde i kraft den 1 januari 2003 inom Sverige (FAR 2002). Anledningen till att enhetligheten sedan sjönk jämfört med år 2018 beror delvis på att det uppstått en variation av redovisningsmetoder. En majoritet av företag utgick ifrån IFRS 8 vid hantering av "segment reporting", däremot använde ett mindre antal företag en alternativ metod i form av intern ledningsrapportering för segment eller branschspecifika standarder. Detta fick en inverkan på segmentrapporteringen vars enhetlighet sjönk med drygt **20%**, då den större svarsfrekvens resulterade i en större spridning mellan företagen inom Sverige.

Redovisningsenhetlighet minskade även inom Sverige för posten "research cost" (**-7.12%**). År 2002 var posten **100%** enhetlig, detta sjönk sedan till **92.88%** för år 2018. Detta kan delvis bero på att redovisningsrådet (RR) den 1 januari 2002 utfärdade nya rekommendationer. Dessa rekommendationer behandlade immateriella tillgångar och reglerade redovisningen för forsknings- och utvecklingsutgifter (Öjelind & Lunde 2003). I och med att dessa nya rekommendationer började gälla från och med år 2002 kan det ha haft en inverkan på att samtliga företagen som undersöktes inom denna studie presenterade efter samma metod, vilket ledde till att posten var **100%** enhetlig för år 2002. För år 2018 hade

alla företag utom ett tillämpat IFRS. Minskningen av enhetlighet berodde därför endast på att det enskilda företaget fortsatt redovisade enligt RR/ÅRL standarder för "research cost". Dock ges ingen insyn kring varför företaget fortsatt inte tillämpat IAS/IFRS.

Inom Finland uppvisar redovisningsposten "post-employment benefit" en minskning av enhetlighet (**-22.31%**) mellan åren 2002 och 2018, på grund av det legala och politiska systemet. Denna minskning kan ha berott på att standarden IAS 19 introducerades som ett nytt tillämpningssätt för redovisning. IAS 19 har dock existerat sedan tidigare och blev antagen av IASB redan år 2001 (IFRS u.å. d). Standarden skulle däremot utfärdas återigen, och träda i full kraft år 2019. Ett antal finländska företag hade redan börjat förbereda och implementerat IAS 19, vilket påverkat enhetligheten negativt för "post-employment benefits" då en större variation uppstod under år 2018.

Till skillnad från det svenska och finländska empirin uppvisar det tyska resultatet ingen negativ effekt på enhetligheten efter implementeringen av IFRS. Efter analys kring varför samtliga redovisningsposter upplevt en positiv effekt på resultatet, beror detta främst på den svaga enhetligheten (**64.73%**) under år 2002. Drygt **50%** av företagen valde att redovisa i enlighet med det tyska lokala GAAP:et, och resterande företag hade implementerat IFRS redovisningsstandarder. Efter en fullständig granskning av företagen inom Tyskland för år 2018 kunde det identifieras att en stor majoritet av företag implementerat IFRS standarder. Detta eliminerade spridningen av redovisningsmetoder, vilket resulterat i den stora ökningen av enhetlighet för de 13 redovisningsposterna. Inom Tyskland identifierades "research cost" (**+70,34 %**) och "goodwill" (**+69.84 %**) som de redovisningsposter med största statistisk signifikanta ökning.

Vid jämförelse av Tyskland gentemot Sverige och Finland kunde det identifieras en stor skillnad i ökning av enhetlighet (**+46.18%**). Som tidigare nämnts beror detta på en spridning av tillämpning mellan det lokala GAAP:et och IFRS, som sedan eliminerades efter det obligatoriska införandet av IFRS, vilket skapade en större ökning inom Tyskland jämfört med Sverige och Finland (**+12, +13%**). En intressant fråga som uppstår kring detta blir då varför en stor mängd företag inom Tyskland valt att övergå från en implementering av det lokala GAAP:et till IFRS:s standarder redan innan det blev ett obligatoriskt krav att följa den nya förordningen. Detta skulle potentiellt kunna vara en effekt av att företag ville implementera IFRS:s standarder för att anpassa sig till den kommande regleringen snarast. En del företag

kan potentiellt ha identifierat fördelar med att tillämpa ett principbaserat tillvägagångssätt snarare än ett regelbaserat tillvägagångssätt.

I samband med att en stor mängd företag redan hade implementerat IFRS:s standarder innan regleringen trädde i kraft inom Tyskland skapas ytterligare en diskussionspunkt. Är en obligatorisk tillämpning ett nödvändigt verktyg för införandet av IFRS, då en stor mängd företag redan valt att byta redovisningssystem frivilligt? Carmona och Trombetta (2008) menar att empiriska bevis tyder på att redovisningskvaliteten och enhetlighet förbättras markant vid ett frivilligt införande snarare än vid ett obligatoriskt införande av IFRS. I detta fall kan denna studie inte säkerställa att de företag som valt att implementera IFRS innan det obligatoriska kravet gjort detta frivilligt. Det skulle snarare kunna vara utifrån en förberedande synvinkel inför det nya obligatoriska kravet som skulle börja gälla. Implementeringen av IFRS inom dessa företag skulle då snarare kunna anses som en tidig produkt av en kommande obligatorisk tillämpning.

Det är inte heller en självklarhet att IFRS som redovisningssystem, utan ett obligatoriskt införande, skulle få den efterlevnad som systemet nu uppvisar. En sämre efterlevnad skulle då lett till en sämre redovisningsenhetlighet. Habrmanová och Lautala (2015) menar att enforcement teorins främsta koppling mellan en obligatorisk tillämpning och redovisningsområdet är dess funktionalitet, som är ett verktyg för hur man uppnår efterlevnad av tillämpliga ramverk. Detta innebär att den obligatoriska tillämpningen av IFRS potentiellt möjliggjort för att en mer enhetlig redovisning skapats. En frivillig tillämpning medför inga obligatoriska krav, vilket då inte garanterar en efterlevnad av ramverket. Detta innebär att företag kan byta ramverk igen vilket då motverkar en enhetlig redovisning inom EU. Trots att en större mängd företag inom Tyskland eventuellt kan ha tillämpat IFRS frivilligt kan en obligatorisk tillämpning fungera som ett nödvändigt verktyg för att enhetligheten ska kunna garanteras utefter obligatoriska krav. Då det inte är säkert att resterande företag inom Tyskland skulle valt att byta redovisningssystem frivilligt för att bidra till en ökad redovisningsenhetlighet utan att de skulle dra nytta av det.

Prövning av H1:

Vid prövning av **H1**: "*Redovisningens enhetligheten inom Sverige och Finland är närmre jämfört med Tyskland.*" kunde resultaten som sammanställts inom bilaga 1 uppvisa att enhetligheten av redovisningen inom Sverige, Finland och Tyskland för år 2002 beräknats till **81.31%**,

80.95% och 64.74%, och för 2018 till **90.14%, 90.89% och 94.39%**. Sammanställningen av beräkningen av T-index visar att Sverige och Finlands enhetlighet ökat med **12.10%** och **12.93%** ($\Delta\%$) och Tysklands enhetlighet ökat med **46.18%** ($\Delta\%$). Utifrån denna data kan det identifieras att redovisingsenhetligheten inom Sverige och Finland är närmre varandra än Tyskland. Diskussionen inom detta avsnitt stärker även observationerna som kunnat iakttas för analysen av värdena. En sammanslagning av både analys och diskussion gör det möjligt att fastställa H1.

5.1.5 - Diskussion kring nationell enhetlighet kopplat till

Sicilianos studie

Vid en jämförelse av den beräknade nationella enhetligheten inom denna studie och Sicilianos (2019), kan både likheter och skillnader identifieras. Den första likheten som identifierats var att samtliga länder haft en nationell ökning av redovisningsenhetlighet efter det obligatoriska införandet av IFRS. Empirin som presenteras i tabell 9 är en sammanfattning av studiernas resultat.

Tabell 9. Sicilianos och denna studiens resultat för den nationella enhetligheten

Sicilianos Study:	France:	T - Index: 2002	T - Index: 2008	Δ%	Belgium:	T - Index: 2002	T - Index: 2008	Δ%	Netherlands:	T - Index: 2002	T - Index: 2008	Δ%
Average uniformity		68.59%	84.78%			72.11%	87.74%			76.48%	83.44%	
Average Δ% in national uniformity				19%				33%				11%
This Study:	Sweden:	T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%	Finland:	T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%	Germany:	T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%
Average uniformity		81.31%	90.14%			80.95%	90.89%			64,74%	94,39%	
Average Δ% in national uniformity				12,10%				12,93%				46,18%

Δ = Procentuella förändringen av procentsatserna som presenterar enhetlighet

Sicilianos (2019) resultat uppvisar att enhetligheten av redovisningen i Frankrike, Belgien och Nederländerna ökat med respektive **19%**, **33%** och **11%**. Inom denna studie ökade redovisningsenhetligheten för Sverige, Finland och Tyskland med respektive **12%**, **13%** och **46%**. Vid en analys kring varför dessa studier haft ett liknande resultat för den nationella enhetligheten identifieras det att samtliga länder som undersökts inom båda studierna hade en lägre enhetlighet under år 2002. Forskaren presenterar den nationella enhetligheten av redovisning för år 2002 inom Frankrike, Belgien och Nederländerna till **68.59%**, **72.0%** och **76.48%**. Inom denna studie presenteras enhetligheten av redovisning för år 2002 inom Sverige, Finland och Tyskland till **81.31%**, **80.95%** och **64.74%**. Dessa resultat sammanfattat visar att samtliga sex länders T-index

låg inom ett intervall av 17 procentenheter. Detta kan främst förklaras genom att en majoritet av företag inom länderna redovisat utefter lokala GAAP under 2002. Siciliano (2019) antyder att användandet av lokala GAAP tenderar att göra så företag redovisar utefter differentierade standarder, vilket skapar spridning som i slutändan minskar enhetligheten. Detta identifierades även inom denna studie, då företagen tenderade att ha en större spridning generellt kring val av standarder för posterna under denna period, vilket återspeglas kring de sammanställda procentsatserna för år 2002.

Slutsatsen som drogs kring 2002 låg delvis till grund för ökningen av den nationella enhetligheten, som kunde observeras inom båda studierna. Då det obligatoriska införandet av IFRS ledde till en mindre spridning, vilket ökade enhetligheten. De presenterade värdena indikerar på en ökning av nationell enhetlighet. Det identifieras för båda studierna att Frankrike, Belgien och Nederländernas enhetlighet ökade till **84.78%**, **87.74%** och **83.44%**. Inom Sverige, Finland och Tyskland ökade det till **90.14%**, **90.89%** och **94.39%**.

Däremot kan det identifieras vid en närmare analys att denna och Sicilianos studie haft ett varierande resultat kring poster som uppvisar en statistisk signifikant förändring av den nationella enhetligheten. Inom Sicilianos resultat identifierades att en minoritet av de beräknade värdena var statistiskt signifikanta, antingen med en: 1%, 5% eller 10% signifikansnivå. Respektive andel av signifikanta poster var: Frankrike = 11/27, Belgien = 13/27, Nederländerna = 6/27. Inom denna studie presterades att en majoritet av posterna uppvisade en förändring av enhetlighet som var statistiskt signifikant med en 5% signifikansnivå. Respektive andel av signifikanta poster var: Sverige = 9/13, Finland = 10/13, Tyskland = 13/13. När data anses statistisk signifikant är det sannolikt att den undersökta skillnaden eller sambandet är verkligt/korrekt, inte slumpmässigt (Science u.å.). Detta kan potentiellt indikera att de värden som Siciliano presenterar utan statistisk signifikans inte kan stödja antagandet att det obligatoriska införandet av IFRS lett till en ökad nationell enhetlighet. Siciliano har dock fastställt utifrån de beräknade värdena, att en övergripande statistisk signifikant ökning av den nationella redovisningsenhetlighet observerats efter det obligatoriska införandet av IFRS inom samtliga tre länder. Jämfört med Siciliano, har denna studie presenterat fler värden med en statistisk signifikans för ökningen av nationell enhetlighet, och borde därför kunna fastställa en liknande slutsats.

Första prövning av H2:

Datan som har analyserats och diskuterats kring nationell enhetlighet kan delvis fastställa **H2**: “*Nationell och internationell enhetlighet ökar inom EU från innan (2002) det obligatoriska införandet av IFRS till efter (2018)*”. I nuläget kan endast den nationella delen av hypotesen bekräftas. Detta då ökning av den nationella redovisningsenhetligheten beräknades för Sverige, Finland och Tyskland till: **+12.10% ($\Delta\%$)**, **+12.93% ($\Delta\%$)** och **+46.18% ($\Delta\%$)**. Däremot går detta endast att bekräfta för de redovisningsposter vars ökning av enhetlighet var signifikant. Eftersom att en stor majoritet av redovisningsposterna som presenteras i bilaga 1 var signifikanta, kan den genomsnittliga enhetligheten anses vara relativt pålitlig. Prövning av H2 kommer slutligen att bekräftas eller förkastas efter att en analys och diskussion kring internationell enhetlighet har avslutats.

5.2 - Internationell enhetlighet

Inom denna sektion ska internationell enhetlighet analyseras. Mer specifikt ska redovisningsenhetlighet för 13 redovisningsposter analyseras ur ett internationellt perspektiv. En diskussion kommer även hållas där empirin kopplas med tidigare forskning och teorier för att kunna identifiera potentiella likheter och skillnader.

5.2.1 - Analys av internationell enhetlighet

Vid en närmare analys av de beräknade T-indexen för internationell enhetlighet kan det identifieras att en procentuell ökning skett utifrån ett internationellt perspektiv. För år 2002 beräknades den internationella enhetligheten till **73,71%** sammanräknat för samtliga 13 redovisningsposter inom länder. För år 2018, efter det obligatoriska införandet av IFRS, beräknades T-indexet för samtliga 13 redovisningsposter till **91.21%**. Medelvärde visade en procentuell ökning av den internationella enhetligheten på **23.72% ($\Delta\%$)**. Utav de 13 redovisningsposter uppvisade 11/13 en statistisk signifikant ökning av internationell enhetlighet. Endast “segment reporting” och “post-employment benefits” uppvisade en ökning som inte kan anses vara statistisk signifikant. De två poster som beräknades ha störst ökning av internationell enhetlighet var “Inventory” (**43.41%**) och “Goodwill” (**40.59%**).

5.2.2 - Diskussion kring internationell enhetlighet

Vid en jämförelse med tidigare studier presenterade Siciliano (2019) resultat som visar att den internationella enhetligheten ökat med **31% ($\Delta\%$)** mellan åren 2002 och 2008, för 27 olika

redovisningsposter. Vid första iakttagelse av Sicilianos beräkning av samtliga redovisningsposter kan det identifieras ur en generell synvinkel att resultatet är snarlikt till det resultat som beräknades inom denna studie, då det endast skiljer sju procentenheter mellan enhetlighets ökningen.

Däremot, vid en närmare analys av de specifika redovisningsposterna utifrån det internationella perspektivet, kunde stora skillnader identifieras mellan resultaten. Då samma redovisningsposter inom studierna uppvisade ytterst olika T-index värden. Sicilianos (2019) värden för posterna fluktuerade betydligt mer än värdena inom denna studie. Siciliano uppvisade ett antal kraftiga öknings på över **100%**, och ett antal minimala öknings på dryga **1-5%**. Sicilianos resultat presenterar även ett antal redovisningsposter som visar en minskning av internationell enhetlighet efter det obligatoriska införandet av IFRS. Inom denna studie uppvisades däremot ingen minskning av den internationella enhetlighet för någon av de beräknade redovisningsposterna. T-indexet-värdena visar endast på en kontinuerligt jämn ökning av enhetlighet sammantaget över samtliga poster. För att klargöra för de skillnader som fanns mellan en stor majoritet av värdena inom dessa två studiers poster presenteras tabell 10.

Tabell 10. Exemplifiering av skillnader inom studiernas värden för specifika poster

Accounting items	Average change 2018 ($\Delta\%$)	Siciliano's average change 2008 ($\Delta\%$)
Financial leasing	19,52%*	0%
Investment of joint venture	22,65%*	-31%*
Segment Reporting	6,95%	113%*
Goodwill	40.59%*	100%*
Minority Shares	20.14%*	5%
Earnings per share	30.61%*	32%*

Den beräknade enhetligheten för studierna visade olika nivåer av statistisk signifikans. I Sicilianos studie (2019) presenterades det att 15/27 redovisningsposter uppvisat en statistisk signifikant förändring av enhetlighet för en 10%, 5%, 1% signifikansnivå. Inom denna studie presenterades 11/13 poster som uppvisar en förändring av enhetlighet som är signifikant för en 5% nivå. Som tidigare nämnts innebär statistisk signifikans sannolikheten att ett samband

eller en skillnad som observeras inom datan är verklig snarare än bara en slump. Detta indikerar att en faktisk förändring av enhetlighet uppstått efter det obligatoriska införandet av IFRS, däremot kan detta inte säkerställas för samtliga poster. En del av redovisningsposterna var skiljaktiga då de endast uppvisades statistisk signifikans inom en av studierna. Detta kan potentiellt indikera att de värden utan statistisk signifikans potentiellt är missvisande, vilket förklarar skillnader för en del av de procentuella värdena.

Skillnaderna mellan dessa studiers T-index-värden kan bero på ett antal olika faktorer. Som tidigare nämnts menar forskarna Păușan (2015), Soderstrom och Sun (2007) att det finns externa faktorer som kan påverka hur redovisning inom diverse länder presenteras, mer specifikt kulturella och politiska faktorer. Siciliano (2019) identifierade externa faktorer som en komponent som påverkar redovisningen inom sin studie. Siciliano antyder att skillnader inom redovisning delvis uppstår från kulturella och politiska ramverk avseende skiljaktiga attityder riktade mot redovisning och finansiell rapportering. Detta är en tänkbar faktor kring varför skillnader mellan värden uppstått. Speciellt då olika länder undersökts inom studierna. Denna undersökning fokuserade på Sverige, Finland och Tyskland medan Siciliano undersökte Frankrike, Belgien och Nederländerna. Detta kan potentiellt indikera att dessa länder haft varierande mängder av yttre faktorer, som kulturella och politiska faktorer, vilket kan ha haft en påverkan på redovisningsposternas enhetlighet inom vardera studie.

Tidsperspektiv är en ytterligare faktor som eventuellt haft en påverkan på skillnaderna som uppvisats mellan studierna. Denna studie undersökte det obligatoriska införandet av IFRS:s påverkan på enhetlighet ur ett längre perspektiv, 2002 och 2018. Siciliano (2019) undersökte år 2002 och 2008 med tre års marginal för bägge åren från 2005. Siciliano menade att om ett mindre tidsintervall valts inom hans studie, än det han tillämpade vore risken för eventuella fluktuationer vid implementering av IFRS högre jämfört med ett större tidsintervall. Detta på grund av att företag inte haft samma möjlighet, exempelvis tid, att fullt implementera samtliga redovisningsstandarder. Dock kan Sicilianos tidsintervall, på endast sex år, anses som något kort. På grund av detta kan tidsintervallet vara en potentiell faktor för varför Sicilianos resultat uppvisat stora fluktuationer av enhetlighet mellan posterna. Vid en jämförelse med denna studies tidsintervall vilket var 17 år, resulterade det i betydligt mindre skillnader mellan redovisningsposternas resultat. Ett längre perspektiv har potentiellt gett fler företag en möjlighet att implementera IFRS standarder. Vilket lett till en jämnare ökning för samtliga redovisningsposter.

En ytterligare faktor kring varför skiljaktiga värden beräknades skulle kunna bero på skillnader vid insamling av data. Samtliga nyckeltal vid beräkningen av T-index inom studierna inhämtades från företagens års- eller koncernredovisningar. Däremot är det inte möjligt att identifiera ifall exakt samma slags data samlats in. Potentiella skildringar av insamlad data är av stor betydelse vid beräkningen av T-index, då felaktig eller utebliven information påverkar beräkningen av enhetligheten (Taplin 2011). Detta skapar därmed osäkerhet kring den insamlade datan, vilket är varför detta anses som en faktor som inte kan förbises vid jämförelse mellan studiernas beräknade värden av enhetlighet, eller kring denna studiens övergripande resultat.

Trots att dessa två studiers T-index-värden skiljer sig åt för specifika poster kan båda studierna presentera att en majoritet av posterna indikerar en statistisk signifikant ökning av redovisningsenhetlighet efter de obligatoriska införandet av IFRS, översiktligt för sex EU-länder ur ett internationellt perspektiv.

5.2.3 - Diskussion kring en obligatorisk tillämpnings påverkan på internationell enhetlighet

Den empiri som presenteras i denna studie visar att tillämpningen av IFRS som ett principbaserat redovisningsramverk potentiellt lett till en mer enhetlig internationell redovisning inom EU, då 11/13 poster uppvisat en statistisk signifikans. En obligatorisk tillämpning som verktyg har därför inom denna studie kunnat anses vara ett effektivt tillvägagångssätt för harmonisering. Denna iakttagelse fastställer forskarna Habrmanová och Lautala (2015) som uttalar sig kring enforcement teorin gällande betydelsen av tillämpning, särskilt inom redovisningsområdet sammankopplat med IFRS. Många forskare betraktar tillämpning som ett viktigt verktyg för hur man uppnår efterlevnad av tillämpliga ramverk för rapportering. Denna iakttagelse stärks även av DeFond, Hu, Hung och Li (2011) som presenterade att EU-förordningen lett till en förbättrad jämförbarhet av finansiell information som i sin tur resulterade i en stor ökning av utländska investeringar. Yip och Young (2012) presenterade tillika ett positivt resultat där de menade att den obligatorisk tillämpningen av IFRS har lett till en ökad jämförbarhet av finansiell information, genom att få liknande information att bli mer överensstämmande utan att skapa nya differenser mellan informationen. De observationer som gjorts inom denna studie tyder även på att den obligatoriska tillämpning av EU-förordningen lett till en mer enad redovisning inom EU.

Vilket innebär att den bakomliggande tanken med enforcement teorins obligatoriska tillämpning kopplat till redovisning går att fastställa inom denna studie.

Det fanns däremot tidigare forskning som motsatte sig detta. Carmona och Trombetta (2008) antydde att finansiell rapportering inte nödvändigtvis ändras för det bättre efter ett obligatoriskt införande, snarare att en frivillig tillämpning ökar redovisningskvaliteten och enhetligheten. Med argumentationen att företag kan införa etiketten för IAS/IFRS och sedan använda sin flexibilitet för att behålla befintliga redovisningsprinciper. Denna kritik gentemot en obligatorisk tillämpning skulle kunna vara en betydande faktor ifall det hade gått att bevisa att företag potentiellt utnyttjat detta tillvägagångssätt. Detta är problematiskt då en faktisk korrekt sammanställning av enhetlighet potentiellt inte presenterats. Denna undersökning kan dock inte fastställa detta, då vi inte granskat företagens sanningstalande kring deras faktiska tillämpning av redovisningsmetoder/standarder. Datan som hänvisats till inom företagens års- eller koncernredovisning har samlats in i tron om att företagen faktiskt tillämpar denna. Vilket följaktligen innebär utifrån det som kunnat fastställas inom studien, att ett obligatoriskt införande haft en positiv effekt på den internationella redovisningsenhetligheten inom EU.

Däremot ska det tilläggas att forskarna Carmona och Trombetta (2008) drar slutsatsen att accounting harmonization och införandet av IFRS:s redovisningsstandarder har lett till ett steg i riktningen mot harmonisering av redovisningen. Dock menar de att tillvägagångssättet kan ifrågasättas, och att det ännu inte uppstått en fullständig harmonisering mellan ländernas redovisning. Den sistnämnda argumentationen som forskarna presenterar uppvisas inom denna studies empiri.

Slutlig prövning av H2:

Vid prövning av **H2**: “*Nationell och internationell enhetlighet ökar inom EU från innan (2002) det obligatoriska införandet av IFRS till efter (2018)*” uppvisar empirin inom bilaga 2 att den internationella enhetligheten för samtliga poster beräknats till **73.71%** för år 2002 . Enhetligheten ökade sedan efter det obligatoriska införandet av IFRS, där den beräknades till **91.22%** för år 2018. Efter sammanställning av beräkningen av de internationella T-index-värdena uppvisades det att genomsnittliga ökningen uppgått till **23.72%** ($\Delta\%$). Däremot går detta endast att bekräfta för de redovisningsposter vars ökning av enhetlighet var statistiskt signifikanta. Eftersom att en stor majoritet av redovisningsposterna som presenteras i bilaga 2 var signifikanta, kan den genomsnittliga internationella enhetligheten anses vara

relativt pålitlig. En sammanslagning av analysen och diskussionen av internationell enhetlighet i detta avsnitt, i kombination med analysen och diskussionen av nationell enhetlighet i föregående avsnitt, indikerar att det obligatoriska införandet av IFRS lett till en mer enhetlig redovisning, detta gör det möjligt att fastställa H2.

6 - Slutsatser och teoretiska bidrag

Inom detta avsnitt kommer studiens slutsatser att presenteras. Sedan kommer en presentation av undersökningens teoretiska bidrag. Slutligen presenteras förslag på vidare forskning.

6.1 - Slutsatser

Utifrån den insamlade datan, beräkningarna, analysen och diskussionen har studiens syfte verkställt. Detta genom att redogöra för ifall det obligatoriska införandet av IFRS:s redovisningsstandarder lett till en ökad redovisningsenhetlighet inom EU. För att besvara studiens syfte har frågeställningen nedan besvarats:

“Hur förändrades redovisningsenhetligheten i EU efter det obligatoriska införandet av IFRS”

Frågeställningen har fokuserats på hur redovisningsenhetligheten i Sverige, Finland och Tyskland har påverkats efter det obligatoriska införandet av IFRS år 2005. Denna studie kan presentera resultat som påvisar att redovisningsenhetligheten ökat inom Sverige, Finland och Tyskland ur ett generellt perspektiv. En procentuell nationell ökning beräknades i form av **+12.10%** ($\Delta\%$), **+12.93%** ($\Delta\%$) och **+46.18%** ($\Delta\%$). Inom Sverige och Finland ökade enhetligheten för 11/13 redovisningsposter, två poster minskade i enhetlighet. Inom Tyskland identifierades en ökning av enhetlighet för samtliga 13 redovisningsposter. Av samtliga redovisningsposter inom Sverige, Finland och Tyskland, var **9/13**, **10/13** och **13/13** statistiskt signifikanta. Ur ett internationellt perspektiv identifierades en procentuell ökning på **23.72%** ($\Delta\%$). Av samtliga 13 redovisningsposter som undersökts fastställs det att en obligatorisk tillämpning av IFRS lett till en statistisk signifikant ökning av enhetlighet för 11/13 poster. Inom denna studie fördes även en diskussion kring betydelsen av en obligatorisk tillämpning utifrån enforcement teorin. Enforcement teorin bekräftas inom denna studie då resultatet som presenteras tyder på att ett obligatorisk införande haft en positiv påverkan på redovisningsenhetligheten. I och med detta har frågeställningen för denna undersökning besvarats. Dock måste ytterligare studier utföras för att kunna fastställa att det obligatoriska införandet av IFRS:s påverkat hela EU.

Inom studien konstruerades två hypoteser utifrån studiens syfte och frågeställning samt tidigare forskning inom ämnesområdet:

H1: *“Redovisningens enhetlighet inom Sverige och Finland är närmre jämfört med Tyskland.”*

H2: *“Nationell och internationell enhetlighet ökar inom EU från innan (2002) det obligatoriska införandet av IFRS till efter (2018)”*

H1 och H2 fastställdes efter analys och diskussion kring värdena som presenteras i bilaga 1 (nationell enhetlighet) och bilaga 2 (internationell enhetlighet).

6.2 - Teoretiskt bidrag

Förhoppningen är att denna studie ska ge en ytterligare inblick och förståelse för hur det obligatoriska införandet av IFRS har påverkat redovisningsenhetligheten i EU. Vid val av detta ämnesområde identifierades att det finns ett begränsat antal studier som fokuserat på redovisningsenhetlighet. Denna studie är ett ytterligare bidrag till ämnesområdet och skulle kunna agera som ett stöd samt komplement för framtida forskning som undersöker samma eller ett liknande ämnesområde. Denna studies relevans och värde ligger främst vid identifieringen av enhetligheten ur ett nationellt och internationellt perspektiv. Studien har bidragit med en större inblick kring hur redovisningsenhetlighet ser ut inom Sverige, Finland och Tyskland, och hur IFRS påverkat länderna. Det har även bidragit med potentiella förklaringar kring hur redovisningsposter påverkats av reglering och ny tillämpning. En ökad förståelse ges även kring likheter och skillnader som kunnat identifieras mellan ländernas redovisningsenhetlighet, och varför dessa likheter och skillnader existerar.

Inom studien hålls en diskussion kring en obligatorisk tillämpnings påverkan på redovisningsenhetligheten. Enforcement teorin bekräftas inom denna studie, teorin menar på att en obligatorisk tillämpning har en väsentlig roll för reglering. Detta fastställs inom denna studie då resultaten som presenterats tydligt påvisar att en obligatorisk tillämpning av IFRS haft en positiv påverkan på redovisningsenhetligheten. Diskussionen som hölls inom denna uppsats kan agera som en ytterligare vägledning inom frågan. Fortsättningsvis kan studien bidra med en större förståelse för tillämpning av T-index metoden vid beräkning av redovisningsenhetlighet, detta kan fungera som vägledning för framtida studiers val av operationalisering. Slutligen kan studien agera som inspiration för framtida forskare eller studenter som har ett intresse för IFRS:s påverkan på redovisningsenhetlighet.

6.3 - Förslag till vidare forskning

Som förslag till framtida forskning föreslås en undersökning av redovisningsenhetlighet för flera årtal. Exempelvis en undersökning av åtta separata årtal spritt över en 20-årsperiod. Där ett antal årtal undersöktes innan och efter det obligatoriska införandet av IFRS. Detta skulle skapa ett mer diversifierat perspektiv då en större förståelse skulle skapas för när redovisningsenhetligheten påverkats som mest inom EU länderna.

Ett ytterligare förslag till vidare forskning är en tillämpning av ett flertal index vid beräkning av redovisningsenhetlighet. Med hänvisning till det som skrevs i avsnitt 3.7 om metodens förbättringspotential, kommer en tillämpning av flera index modeller potentiellt kunna skapa ytterligare perspektiv, vilket kan leda till en mer djupgående diskussion. Om en ny metod för beräkning av redovisningsenhetlighet konstrueras i framtiden skulle den metoden potentiellt kunna tillämpas jämte T-index för att iaktta ifall enade eller avvikande resultat beräknas.

Ett sista förslag är att undersöka en större population och ett större urval. Detta innebär en ökning av länder, företag och redovisningsposter som inkluderas i studien. En ökad kvantitet av data kan potentiellt leda till en mer exakt bild av hur redovisningsenhetligheten såg ut inom EU, ser ut inom EU, och hur den har påverkats sedan det obligatoriska införandet av IFRS 2005.

Källförteckning

Becker, G. (1968). *Crime and Punishment: An Economic Approach*. Söderscholar.

https://doi-org.till.biblextern.sh.se/10.1007/978-1-4614-7753-2_17

Beke, J. (2013). *Problems Caused by Accounting Diversity. In: International Accounting Harmonization*. Palgrave Macmillan. New York. https://doi.org/10.1057/9781137374349_4

Bennett, B., Bradbury, M. & Prangnell, H. (2008). *Rules, principles and judgments in accounting standards*. Google Scholar. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00197.x>

Bryman, H. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Upplaga 3
Stockholm: Liber.

Cambridge Dictionary. (u.å.). <https://dictionary.cambridge.org/> [2023-05-07]

Carmona, S. & Trombetta, M. (2008). *On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system*. Söderscholar.

<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2008.09.003>

Caruana, J. (2018). *Harmonization*. Google Scholar.

<https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/87632>

Caylor, L. M., Chambers, D. & Mutlu, S. (2022). *Financial reporting uniformity: Its relation to comparability and its impact on financial statement users*. *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(9-10), 1457-1488. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12608>

Daas, P. & Arends-Tóth, J. (2012). *Secondary data collection*.

<http://pietdaas.nl/beta/pubs/pubs/2012Secondarydatacollectionart.pdf> [2023-05-17]

Deegan, C. (2013). *Financial Accounting Theory*. 4th edition. McGraw-Hill Education

DeFond, M., Hu, X., Hung M. & Li, S. (2011). *The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability*. Business source Premier.

<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.02.001>

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken*. 4th edition. Studentlitteratur AB. Lund.

Ekonomistyrningsverket. (2013). *Rapport: Comparison with international accounting standards etc.* <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Sweden%20-%20ESV%20report.pdf>

[2023-04-13]

Europaparlamentets och rådets förordning (EG). (2002). *nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.*

<http://data.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj> [2023-03-29]

FAR. (u.å.). *Vad gör en revisor?*.

<https://www.far.se/kunskap/branschens-yrkesroller/vad-gor-en-revisor/> [2023-04-05]

FAR. (2002). *Ny rekommendation om redovisning av segment: Ett sätt att se på företaget genom företagsledningens ögon.*

https://www.faronline.se/dokument/balans/2002/nr-6-7/balans_2002_n06-07_a0009/

[2023-05-02]

Financial Accounting Standard Board. *About the FASB.* <https://www.fasb.org/facts>

[2023-03-05]

Grudnitski, G. & Aubert, G. (2011). *The impact and importance of mandatory adoption of IFRS in europe.* <https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.2010.01043.x>

Grundström, P. & Ingemarsson, N. (2012). *Hur införandet av IFRS/IAS år 2005 påverkat värde relevansen för immateriella tillgångar och goodwill hos svenska företag.* Google Scholar.

<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:536021/FULLTEXT01.pdf>

Habrmanová, V. & Lautala, M. (2015). *IFRS Enforcement Practices in the EU*. Google Scholar.

<https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=7451308&fileOid=7451312>

IFRS. (u.å.) *Why global accounting standards?*.

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> [2023-03-05]

IFRS. (u.å. a). *About the International Accounting Standards Board (IASB)*.

<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> [2023-03-05]

IFRS. (u.å. b). *Who we are*. <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/> [2023-03-05]

IFRS. (u.å. c). *IFRS Accounting Standards Navigator*.

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> [2023-05-17]

IFRS. (u.å. d). *IAS 19 Employee Benefits*.

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-19-employee-benefits/>
[2023-04-27]

Marton, J., Lundqvist, P. & Pettersson, AK. (2020). *IFRS - i teori & praktik*. 6th edition. Sanoma utbildning. Stockholm.

McCusker, K. & Gunayin, S. (2015). *Research using qualitative, quantitative or mixed methods and choice based on the research*. <https://doi.org/10.1177/0267659114559116>

Newbold, P., Carlson, W.L. & Thorne, B.M. (2022). *Statistics for business and economics*. 10th edition. Pearson.

Npscalculator. (u.å.). Sample Size calculator. <https://npscalculator.com/en> [2023-03-15]

Oanh, N. (2022). *Advantagees and disadvantagees of international accounting standards: All you need to know*.

<https://www.appvizer.co.uk/magazine/accounting-finance/accounting/advantages-and-disadvantages-of-international-accounting-standards> [2023-03-5]

Păuican, I. D. (2015). *Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality: a review*. Google Scholar. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01435-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01435-5)

Polinsky, A. M. & Shavell, S. (2007). *The Theory of Enforcement of Law*. Google Scholar. [https://doi.org/10.1016/S1574-0730\(07\)01006-7](https://doi.org/10.1016/S1574-0730(07)01006-7)

PWC. (2020). *Möjlighet till senareläggning av offentliggörande av finansiella rapporter för noterade bolag*.

<https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/offentliggorande-finansiella-rapporter.html>
[2023-03-05]

PWC. (2018). Årsbokslut och årsredovisning - vad är skillnaden?.

<https://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/skillnaden-arsbokslut-arsredovisning> [2023-03-05]

Riksdagen. (2020). *EU: Historia*. <https://eu.riksdagen.se/vad-ar-eu/medlem-i-eu/eus-historia/>
[2023-03-08]

Science. (u.å.). *Statistisk signifikans, nollhypotes och multipel testning*.

<https://science.nu/amne/statistisk-signifikans/> [2023-05-24]

Siciliano, G. (2019). *Has IFRS enhanced accounting uniformity?*. Söderscholar.

<https://doi-org.till.biblextern.sh.se/10.1080/17449480.2019.1632468>

Soderstrom, N. & Sun, K, J. (2007). *IFRS adoption and accounting quality: A review*. Söderscholar.

<https://doi-org.till.biblextern.sh.se/10.1080/09638180701706732>

Stackexchange. (2021). *Alpha value for one tail test and two tail test in t-test*.

<https://stats.stackexchange.com/questions/532493/alpha-value-for-one-tail-test-and-two-tail-test-in-t-test> [2023-05-23]

Taplin, R, H. (2004). *A unified approach to the measurement of international accounting harmony*. Google Scholar.

<https://doi-org.till.biblextern.sh.se/10.1080/00014788.2004.9729951>

Taplin, R, H. (2011). *The measurement of comparability in accounting research*. Google Scholar. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00345.x>

Yip, R, W, Y. & Young, D. (2012). *Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?*. Google scholar. <https://doi.org/10.2308/accr-50192>

Öjelind, A. & Lunde, H. (2003). *Forskning och utveckling - en kostnad eller tillgång?: Har RR 15 inneburit någon förändring av börsbolagens redovisning av utvecklingsutgifter?*

<https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A193121&dswid=1170>

Bilagor

Bilaga 1. Nationell redovisningsenhetlighet

Δ = Procentuella förändringen av procentsatserna som presenterar enhetlighet

Accounting Items	Sweden:	T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%	Finland:	T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%	Germany:	T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%
Research cost		100%	92.88%	-7,12%*		82,50%	76.63%	-7,12%		53,13%	90.50%	70,34%*
Financial leasing		78,63%	86.50%	10%*		80,63%	90.75%	12,55%*		59,38%	78.44%	32,10%*
Investment of joint venture		90,25%	91.75%	1,66%		87%	100%	14,94%*		64,25%	100%	55,64%*
Segment Reporting		96,50%	77.13%	-20,07%*		87,50%	100%	14,29%*		75,25%	100%	32,89%*
Goodwill		91%	100%	9,89%		78,75%	100%	26,98%*		58,88%	100%	69,84%*
Revenue from contracts with customers		79,75%	100%	25,39%*		86%	100%	16,28%*		71,25%	100%	40,35%*
Financial instruments		69,06%	82.75%	19,82%*		81,56%	95.19%	16,71%*		68,13%	100%	46,78%*
Post-employment benefits		64,25%	71.13%	10.71%		80,94%	62.88%	-22.31%*		63,25%	95.25%	50,59%*
Fair Value Measurement		75,50%	91%	20.53%*		79,75%	88.38%	10.82%		64%	80.63%	25.98%*
Inventory		66,81%	82.75%	23.86%*		56,88%	80.63%	41.75%*		57,81%	91%	57.41%*
Development cost		81,25%	100%	23.08%*		85,50%	95.81%	12.06%		75%	100%	33.33%*
Earnings per share		76%	95.88%	26.16%*		80,63%	91.25%	13.17%*		59,38%	86.69%	45.99%*
Minority shares		88%	100%	13.36%		84,75%	100%	17.99%*		71,88%	100%	39.12%*
Average uniformity		81.31%	90.14%			80.95%	90.89%			64.74%	94.39%	
Average Δ% in national uniformity				12.10%				12.93%				46.18%

Procentsatser markerade med * innebär att enhetligheten är statistiskt signifikant utifrån en 5% signifikansnivå

Bilaga 2. Internationell redovisningsenhetlighet

Accounting items		T - Index: 2002	T - Index: 2018	Δ%
Research cost		72,08%	86%	19,31%*
Financial leasing		71,25%	85.16%	19,52%*
Investment of joint venture		79,07%	96.98%	22,65%*
Segment Reporting		85,08%	90.99%	6,95%
Goodwill		71,13%	100%	40.59%*
Revenue from contracts with customers		78,16%	100%	27.94%*
Financial instruments		72,44%	92.25%	27.35%*
Post-employment benefits		68,15%	73.15%	7.34%
Fair Value Measurement		72,46%	86.42%	19.27%*
Inventory		58,93%	84.51%	43.41%*
Development cost		80,12%	98.74%	23.24%*
Earnings per share		70,14%	91.61%	30.61%*
Minority shares		79,28%	100%	20.14%*
Average uniformity		<u>73,71%</u>	<u>91,22%</u>	
Average Δ% in international uniformity				<u>23.72%</u>

Δ = Procentuella förändringen av procentsatserna som presenterar enhetlighet

Procentsatser markerade med * innebär att enhetligheten är statistiskt signifikant utifrån en 5% signifikansnivå