



SCHOOL OF ECONOMICS  
AND MANAGEMENT  
Lund University

Företagsekonomiska Institutionen  
FEKN90, Företagsekonomi  
*Examensarbete på Civilekonomprogrammet*  
VT 2015

## **Vilka åsikter har främst beaktats av normgivarna vid framtagandet av den nya leasingstandarden?**

- En undersökning av normbildningsprocessen

### ***Författare***

Pontus Fridheimer  
Gustaf Lindahl

### ***Handledare***

Kristina Artsberg

## Sammanfattning

Titel	Vilka åsikter har främst beaktats av normgivarna vid framtagandet av den nya leasingstandarden?
Författare	Pontus Fridheimer Gustaf Lindahl
Ämne/kurs	FEKN90, Examensarbete på civilekonomprogrammet, 30 p
Handledare	Kristina Artsberg
Seminariedatum	25/5-2015
Nyckelord	Standardsättare, normbildningsprocess, IASB, FASB, leasing
Syfte	Syftet med vår uppsats är att tydliggöra vilka åsikter standardsättarna främst tagit i beaktning vid framtagandet av den nya leasingstandarden och till vilka dessa ställningstaganden kan hänföras.
Metod	En deduktiv ansats följt av en kvantitativ undersökning.
Teoretiskt perspektiv	Teorin har grundats i normbildningsprocessen och därefter kompletteras med ytterligare normbildningsteorier.
Empiri	Genom att klassificera in remissvaren gavs vi möjlighet att undersöka respondenternas åsikter inom tre olika perspektiv; regelverk, kultur och intressegrupper.
Slutsats/resultat	Det kulturella perspektivet har influerat normgivarna mest.

## **Abstract**

Title	What opinions have been primarily taken into consideration by the standard setters during the process of the new lease standard?
Authors	Pontus Fridheimer Gustaf Lindahl
Course	FEKN90, Master Thesis in Financial Accounting, 30 p
Advisor	Kristina Artsberg
Seminar date	25/5-2015
Key words	Standard setting, due process, IASB, FASB, leasing
Purpose	The purpose of our paper is to clarify what opinions the standard setters mainly have taken into consideration in the development of the new lease standard.
Methodology	A deductive approach followed by a quantitative survey.
Theoretical perspective	The theory has been based in the due process and then supplemented with additional norms theories.
Emperical foundation	By classifying the comment letters we were given the opportunity to examine the respondents' opinions in three different perspectives; regulations, countries and interest groups.
Conclusions	The cultural perspective has influenced the standard setters most.

## **Förkortningar**

ARC Accounting Regulatory Committee

ED Exposure Draft

FASB Financial Accounting Standards Board

IAS International Accounting Standards

IASB International Accounting Standards Board

IFRS International Financial Reporting Standards

EFRAG European Financial Reporting Advisory Group

US GAAP United States General Accepted Accounting Principles

## Innehållsföteckning

<b>1. Introduktion</b> .....	<b>6</b>
1.1 Problembakgrund .....	6
1.2 Problemdiskussion .....	8
1.3 Problemformulering .....	9
1.4 Syfte .....	9
1.5 Avgränsning .....	10
1.6 Disposition .....	10
<b>2. Metod</b> .....	<b>11</b>
2.1 Metodansats.....	11
2.2 Forskningsstrategi .....	11
2.3 Litteratur .....	12
2.3.1 Källkritik.....	12
2.4 Datainsamling och kvalitetsgranskning .....	12
2.4.1 Klassificering av remissvar .....	13
2.5 Analysmetod .....	15
<b>3. Teori</b> .....	<b>16</b>
3.1 Normbildningsprocessen inom redovisning.....	16
3.1.1 Kunskap och medvetenhet .....	16
3.1.2 Attitydbildning .....	17
3.1.3 Legitimering .....	17
3.1.4 Resultat.....	18
3.2 Kulturell aspekt på Normbildningsprocessen .....	18
3.3 Politisk aspekt på Normbildningsprocessen.....	19
3.4 Normbildningsteorier .....	20
3.4.1 Lobbying.....	20
3.4.2 Capture Theory.....	21
3.4.3 Public Interest theory .....	22
3.4.4 Private Interest Theory.....	22
<b>4. Institutionalialia</b> .....	<b>23</b>
4.1 Samverkan mellan normbildningsprocess och Due Process .....	23
4.2 Normbildningsprocessen inom IASB .....	23
4.3 Regelverk IFRS .....	24
4.3.1 Finansiell leasing .....	24
4.3.2 Operationell leasing .....	25
4.4 Normbildningsprocessen inom FASB.....	25
4.5 Regelverk US GAAP .....	26
4.6 Likheter/skillnader IAS 17 och FAS 13 .....	26
4.7 Den nya leasingstandarden (ASC 842) .....	27
4.7.1 Typ A lease .....	27
4.7.2 Typ B lease .....	27
<b>5. Empiri &amp; analys</b> .....	<b>28</b>
5.1 Inledning .....	28
5.2 Undersökning av remissvar .....	29
5.3 Har normgivarna beaktat användarna tillhörande något av regelverkens åsikter mer än det andra under normbildningsprocessen?.....	30
5.4 Har normgivarna tagit större hänsyn till anglosaxiska eller kontinentala länder? .....	33
5.5 Är det någon intressegrupp som har större inflytande än resterande? .....	37
<b>6. Resultat</b> .....	<b>41</b>
6.1 Slutdiskussion .....	41
6.2 Framtida forskning .....	43

## 1. Introduktion

---

*I kommande kapitel kommer vi att presentera de grundläggande frågor som kommer att genomsyra vår uppsats och vad som visats problematiskt med dessa. Detta mynnar sedan ut i det syfte vi baserar uppsatsen på.*

---

### 1.1 Problembakgrund

Redovisning är ett gammalt fenomen och kan härledas ända bak till 2300 f.Kr. där minnesanteckningar användes för att kartlägga skulder och fordringar mellan individer. Grundprincipen är densamma idag där redovisningen skall härleda diverse affärshändelser till givna perioder och parter. Dagens sätt att redovisa är sprungen ur den dubbla bokföringen som sägs ha uppfunnits av italienaren Luca Pacioli år 1494. Han var åtminstone den första att skriva ner tekniken för att genomföra detta och har därför kommit att kallas den dubbla bokföringens fader. Detta gjorde det även möjligt att göra en bedömning av framgången för en viss investering och därmed underlättades arbetet för att nå högre avkastning (Carruthers och Espeland, 1991, s. 33, 34 och 40).

För att ett företag ska kunna fortsätta att utvecklas krävs finansiering för framtida investeringar. Detta sker ständigt och oavsett om det är ett nystartat eller väletablerat företag. Det finns många olika tillvägagångssätt att finansiera på och de alternativ som finns kommer med diverse för- och nackdelar. Vanligt förekommande finansieringsmedel är aktieägartillskott och lånefinansiering. Fenomenet leasing kan härledas tillbaka till Irak där det startades med uthyrning av djur. Ur ett mer modernt perspektiv får man ta sig tillbaka till år 1877 där ett telekombolag vid namn Bell Telephone Company började med uthyrning av deras utrustning som alternativ till att sälja den (Green, 1985, s. 9-27). Leasing som finansieringsmedel kom dock till Sverige först på 60-talet och startades då av Svenska Handelsbanken. I början av 70-talet kom den teknologiska revolutionen i Sverige vilket initialt genererade problem för många företag där de drabbades av dålig lönsamhet och dålig resultatutveckling. Då ett land är i ständigt behov av att investeringar görs blev frågan om hur man skulle bibehålla och utveckla sysselsättningen i Sverige viktig. För att möta det stora investeringsbehovet ökade leasing därmed explosionsartat. Detta då riskmomentet försvann för kreditgivare där de hade fortsatt ägande av tillgången i de fall betalningar skulle utebli (Green, 1985). Leasing idag är mer vanligt förekommande inom riskbenägna branscher och nystartade bolag men används också av företag utan finansieringsproblem, då företagen själva inte vill ansvara för den finansiella risken (Artsberg, 2005, s. 227). Då utvecklingen blir allt mer inriktad på teknologi där innovation och nytänkande blir allt viktigare i den globala värld vi lever i så har leasing som finansieringsmedel växt sig ännu starkare under de senaste årtiondena (Green, 1985).

I takt med att intresset för leasingen växte började normgivare runt om i världen att utveckla redovisningsstandarder på området. Redovisningsnormer utvecklas än idag både på internationell som nationell basis men i takt med att världen krymper så ställs högre krav på att regelverken harmoniserar och konvergerar med varandra. De två primära regelverken är US GAAP och IFRS där det förstnämnda härstammar från den anglosaxiska redovisningen och den andra från den kontinentala redovisningen (Nobes och Parker, 2012).

International Accounting Standards Board (IASB) utfärdar regelverket International Financial Reporting Standards (IFRS) vars primära mål är att utveckla redovisningsstandarder för allmänhetens intresse. Idag redovisar fler än 100 länder enligt bestämmelserna i IFRS. På grund av att förordningen tolkas olika existerar vissa skillnader inom EU angående vilka bolag som måste förhålla sig till dessa (IFRS, 2015). Motsvarande finns Financial Accounting Standards Board (FASB) i USA som utfärdar regelverket US GAAP. Likväl som IASB är även denna organisation icke vinstdrivande och agerar oberoende (Fasb.org, 2015).

Inom IFRS regleras leasing i IAS 17 och internationellt sett redovisas det idag på två olika sätt beroende på leasingavtalets utformning. De två indelningsgrupperna som finns är operationell- och finansiell leasing. Skillnaden sinsemellan är att de operationella kostnadsförs och de finansiella istället tas upp i balansräkningen, då risken enligt dessa avtal sägs ha övergått till leasetagaren. I dagsläget skapar detta en betydande skillnad för företagens finansiella ställning enbart genom en bokföringsteknisk åtgärd. Detta har lett till svårigheter i att jämföra företag då kostnader och bindningstider på leasingåtagandena inte framgår av årsredovisningen. Fenomenet har kommit att kallas off-balance-sheet financing (Artsberg, 2005, s. 227-229). Även i US GAAP finns denna uppdelning mellan finansiella- och operationella leasingavtal men finns där reglerade i standarden FAS 13 (FASB, 1976). Både IASB och FASB har ställt sig kritiska till den subjektivitet som funnits och därför valt att påbörja ett konvergensprojekt för att öka transparensen.

Redan i Juli 1996 arbetade G4+1 fram en rapport på de aktuella leasingreglerna. Det klargjordes i rapporten att reglerna inte var tillfredsställande eftersom materiella tillgångar inte presenterades i årsredovisningen då det handlade om operationella leasingavtal. Man menade även att "all or nothing" tillvägagångssättet innebar att transaktioner som var i det närmaste identiska kunde redovisas på två helt olika sätt. Vidare riktades även kritik mot de subjektiva, och ibland svåra, bedömningar som krävdes för att bestämma om avtalet skulle komma att betraktas som ett finansiellt- eller operationellt leasingavtal. Detta gjorde enligt rapporten att ett operationellt kontrakt kunde, med små förändringar, bli ett finansiellt och att det berörda företaget därmed kunde åtnjuta de fördelar som detta medförde (Nailor and Lennard, 2000, s. 2).

I Norwalk, USA, påbörjades 2002 ett samarbete mellan IASB och FASB i syfte att utveckla standarder tillsammans, ett samarbete som kom att kallas The Norwalk Agreement. Syftet med samarbetet var att de båda organisationerna skulle göra sitt yttersta för att utveckla sina befintliga standarder mot att bli mer förenliga. De beslutade också att koordinera det kommande arbetsprogrammet för att öka jämförbarheten i framtiden (The Norwalk Agreement, 2015). År 2006 presenterades samarbetet mellan IASB och FASB om att utveckla den nuvarande leasingstandard. Detta är en process som än idag är under full utveckling. Omarbetningen skulle skapa ett nytt fundament för hur leasingkontrakt skulle redovisas för leasegivare så väl som leasagare. År 2010 kom det första utkastet till vilket berörda intressenter sedan kunde lämna sina synpunkter på. Det var då av stort intresse vilket ledde till att utkastet skulle revideras vilket resulterade i att ett nytt Exposure draft, utkast, publicerades 2013. Återigen framfördes intresserade aktörers synpunkter i form av comment letters, remissvar, vilka idag har sammanställts och summerats för att forma den nya leasingstandard som skall publiceras under 2015 (IFRS, 2015). En ny

leasingstandard som skall tydliggöra företagens finansiella ställning än mer (IFRS, 2015b).

Leasingstandarden, som den ser ut idag, har gett företag möjlighet att påverka sin balansomsättning och redovisa en lägre skuldsättning än vad de egentligen haft. Detta var också anledningen till att arbetet för en reviderad standard inleddes år 2005 (Nailor and Lennard, 2000). Den nya indelningen är tänkt att reducera dessa skillnader där utförandet av leasingavtal kommer att redovisas som antingen en Typ A lease eller en Typ B lease. Detta presenteras vidare under kapitlet institutionalia. Den grundläggande skillnaden, från dagens uppdelning, kommer bestå av att båda dessa utformanden skall redovisas i balansräkningen hos så väl leasetagare som leasegivare (IFRS, 2014).

### **1.2 Problemdiskussion**

Så väl IASB som FASB ges omgivningen möjlighet att lämna synpunkter på normbildningsprocessen då en redovisningsstandard utformas. Den nya leasingstandarden har tagits fram genom ett konvergensprojekt mellan de två normgivarna. Det har inneburit att en gemensam normbildningsprocess har ägt rum där användare tillhörande båda normgivarna har varit engagerade. Därmed har flera intressenter internationellt varit inblandade i leasingens utveckling och uttryckt sina önskemål till det reviderade utkastet som lades fram 2013. Detta stora engagemang grundar sig i att de flesta företag och branscher, i olika stor utsträckning, påverkas av denna utveckling.

Vid flertalet tillfällen har forskning gjorts inom redovisning om huruvida olika intressegrupper påverkar normbildningsprocessen (Artsberg, 2005). Olika indelningsgrunder som då har varit intressant att betrakta har varierat med allt från vilka aktörer som generellt har haft mest makt, vilka skäl som legat till grund för att delta så väl som i vilken utsträckning olika länder varit med och påverkat. Med traditioner som härstammar från både den kontinentala och den anglosaxiska redovisningen finns det olika kulturella aspekter som gör normbildningsprocessen intressant att undersöka. För att specificera så har exempelvis de finansiella rapporterna i de kontinentala länderna ett större syfte än att mäta aktiemarknadens behov, vilket det primära ändamålet är inom den anglosaxiska redovisningen. Ur det kontinentala perspektivet finns det andra förhållningssätt till finansiella rapporter där kreditvärdighet, koppling till skatt och corporate governance kan betraktas som än lika viktiga (Nobes och Parker, 2012). Oavsett vilken vikt dessa aspekter har vid framtagandet av den nya leasingstandarden så har de varit med och påverkat länders redovisningstraditioner och därmed deras åsikter i processen.

Trots att flertalet länder redan implementerat IFRS och US GAAP så finns det forskare som betraktar en full harmonisering som ett ohållbart mål. Goeltz (1991) påstår att det finns för många grupper inom de inblandade länderna som lägger stor vikt vid att de nuvarande standarderna skall behållas då de blivit formade av både landets kultur och historia (Goeltz, 1991, s. 85). Inte minst USA, som har ett stort inflytande på regelverket US GAAP, kommer att förlora sin möjlighet att påverka standardernas utveckling i takt med att en adoption med IFRS pågår (Nobes och Parker, 2012). Denna form av egenintressen, länder emellan, tror vi sätter sin präglning på den utformning standarder får. Samtliga länder har även sina specifika mål med varför redovisningen är utformad som den är. Beroende på vilket finansieringssystem



ett land tillämpar, kreditmarknad respektive kapitalmarknad, så har deras redovisning kommit att bli djupt rotad av deras traditioner. Utifrån ett sådant perspektiv menar Nobes och Parker (2012) på att en harmonisering av redovisningsstandarder är bra förutsatt att den riktar sig till liknande användare (Nobes och Parker, 2012).

Zeff (2008) påstår att det finns ett politiskt maktspel i inte minst IASB:s normbildningsprocess där påtryckningar förekommer från så väl EU som USA. Han ser tendenser till att detta inflytande riskeras att öka i takt med att regelverken tillhörande respektive normgivare harmoniseras (Zeff, 2008, s. 280). Då leasingstandarden är ett konvergensprojekt blir det därför intressant att undersöka dess normbildningsprocess och undersöka hur olika aktörer har försökt påverka utvecklingen efter deras egenintresse. Då ett kulturellt perspektiv står i fokus har vi delat upp samtliga remissvar efter respektive land vilka vi kan hänföra till antingen den anglosaxiska eller kontinentala kategorin. Här kan deras åsikter åskådliggöras där skillnader och likheter framkommer. Det ger oss också möjlighet att klargöra vilket genomslag IFRS gentemot US GAAP har haft i processen. Då de både regelverken består av flera anhängare kan en situation uppkomma där det ena eller andra regelverket blir lidande. Bakomliggande faktorer till det kan grunda sig i att värderingar, ett enskilt land förespråkar, hämmar IFRS eller US GAAP att förmedla en enhetlig allians med risk för sämre genomslag under normbildningsprocessen. Vid konvergens- och harmoniseringsprojekt behöver processen inte innebära en förhandling där normgivarna kompromissar sig fram till en lösning som är lika fördelaktig för båda parter. Det primära målet är att standarden skall utformas för de behov den internationella marknaden har vilket också tyder på att en normgivare kan överrösta en annan under en normbildningsprocess (IFRS, 2014b).

Utifrån ett kulturellt perspektiv på normbildningsprocessen vill vi klargöra om någon kultur har fått mer genomslag än någon annan. Har situationer uppstått där ett specifikt land eller en grupp haft mer inflytande. Detta blir problematiskt i en normbildningsprocess vilket kan tänkas komma att hämma vidare samarbetsvilja vid framtida projekt. Genom att betrakta normbildningsprocessen under leasingstandarden kan man jämföra det genomslag anhängare, under respektive normgivare, har haft där dessa kan ställas mot varandra. I vilka situationer avviker deras åsikter från varandra där en eller flera aktörer får mer inflytande än någon annan. Som tidigare nämnts utger sig både IASB och FASB för att vara oberoende. Om det visar sig att någon eller några grupper prioriteras kan detta oberoende komma att ifrågasättas.

### **1.3 Problemformulering**

Den problemdiskussion vi presenterat ovan har inspirerat oss till att undersöka nedanstående frågor:

- Har normgivarna beaktat användarna tillhörande något av regelverkens åsikter mer än det andra under normbildningsprocessen?
- Har normgivarna tagit större hänsyn till anglosaxiska eller kontinentala länder?
- Är det någon intressegrupp som har haft större inflytande än resterande?

### **1.4 Syfte**

Syftet med vår uppsats är att tydliggöra vilka åsikter normgivarna främst tagit i beaktning vid framtagandet av den nya leasingstandarden och till vilka intressenter dessa ställningstaganden kan hänföras till.

### 1.5 Avgränsning

Uppsatsen tar sin utgångspunkt i det reviderade utkastet som publicerades 2013 där vi har studerat samtliga remissvar. Detta innebär att undersökningen endast berör normbidningsprocessen från projektets start fram till att remissvaren publicerats. Vi tar därför inte hänsyn till eventuella uppdateringar som tillkommer och kan därför inte beskriva hur normbildningsprocessen ser ut då den slutgiltiga standarden publiceras.

### 1.6 Disposition

#### Inledning

Vårt inledande kapitel presenterar en kort bakgrund av ämnet. Därefter följer en problemdiskussion samt problemformulering som sedan mynnar ut i ett syfte vilket kommer genomsyra hela vårt arbete.

#### Metod

Under detta avsnittet presenterar vi vilka tillvägagångssätt vi valt för att samla in information. Detta byggs upp med för- och nackdelar för olika metoder och utmynnar sedan i välavvägda motiveringar till de val vi gjort. Vi beskriver bland annat vilken metodansats vi valt, hur vi granskat litteratur berörande vår teoretiska referensram med ett objektivt öga så väl som hur vi gått tillväga vid insamlandet av data.

#### Teori

Här presenteras den teoretiska referensram vi skall utgå från i uppsatsen. Först illustreras normbildningsprocessen inom redovisningsområdet. Detta utökas sedan med att betrakta normbildningsprocessen utifrån ett kulturellt och politiskt perspektiv för att se om dessa aspekter har någon inverkan. Denna teori kompletteras sedan med ytterligare normbildningsteorier, däribland capture theory, private interest theory och public interest theory.

#### Institutionalia

Här presenteras grundläggande information av den lagstiftning som råder idag gällande redovisning av leasing. Först beskrivs normbildningsprocessen utifrån så väl IASB:s som FASB:s perspektiv följt av en tolkning av IAS 17 följt av FAS 13. Därefter klargörs vilka grundläggande skillnader som finns mellan dessa två standarder. Sista delen av avsnittet beskriver den nya klassificeringen av leasingavtal som kommer att gälla i den slutgiltiga standarden.

#### Empiri & analys

I detta avsnitt presenteras vår empiri och analys sammanvävda i varandra för att ge en rödtråd i uppsatsen. Undersökning presenteras efter de tre perspektiven vi presenterar i vår problemformulering och tar sin utgångspunkt i förhållandet mellan regelverk, länder samt diverse intressegrupper.

#### Slutsats

Vår slutsats mynnar ut i en slutdiskussion som presenterar de resultat vi uppnått samt för en diskussion kring detta. Därefter avslutas kapitlet med förslag till framtida forskning.

## 2. Metod

---

*Här presenteras de metodval vi gjort under uppsatsens gång. Inledningsvis består den av vald metodansats följt av forskningsstrategi, datainsamling och analysmetod. Ett underbyggt metodavsnitt för att undersöka leasingstandardens normbildningsprocess.*

---

### 2.1 Metodansats

Syftet med denna uppsats är att klargöra vilken påverkan kulturen, regelverken och intressegrupperna har haft under normbildningsprocessen av leasingstandardens framtagning. Då vi har preciserat normbildningsprocessen som vår huvudsakliga teori och sedan kompletterat med ytterligare normbildningsteorier bygger vi vår undersökning på tidigare forskning som gjorts inom området. Utifrån dessa förutsättningar har vi valt att tillämpa en deduktiv metod där empirin kan testas mot dessa teorier. Denna metod är väl tillämpar då teorin utgör fundamentet i undersökningen och kommer därmed att leda oss in mot ett resultat. Flera forskare har varit kritiska mot deduktiva ansatser. Jacobsen (2002) påstår att den som undersöker enligt en deduktiv metod redan har föreställt sig vad undersökningen skall resultera i och därmed riskerar att missa väsentlig information som annars varit av stor betydelse (Jacobsen, 2002).

Alternativet hade varit att undersöka ämnet utifrån en induktiv ansats. Detta angreppssätt hade dock inneburit att den data som samlas in skall möjliggöra att nya teorier formas. Man presenterar helt enkelt generella slutsatser utifrån de observationer man gör i empirin (Bryman och Bell, 2005). Den beskrivs av Artsberg (2005) som en deskriptiv metod och är ett bra tillvägagångssätt för att studera olika processer utifrån ett intressentperspektiv (Artsberg, 2005). Problematiskt hade dock varit att man blivit tvungen att bortse från all tidigare forskning om liknande teorier och samlat in empirin utan några förutfattade meningar (Jacobsen, 2002). Utifrån dessa förutsättningar valde vi att bortse från den induktiva metoden.

### 2.2 Forskningsstrategi

För att möjliggöra undersökningen har vi valt en forskningsstrategi med en kvantitativ undersökning. Detta innebär att vi beaktat samtliga remissvar som publicerats till det reviderade utkastet vilket har gett oss möjlighet att presentera den data som framkommit. Informationsinsamlingen från remissvaren är gjord på ett sätt som gör det möjligt att testa vår data mot vår teoretiska referensram. Då vi har valt ett deduktivt angreppssätt passar en kvantitativ studie bra då undersökningen är uppbyggd av standardiserade frågor utan rum för tolkning. Alternativet hade varit att genomföra en kvalitativ undersökning där man mer specifikt undersöker ord och formuleringar (Bryman och Bell, 2013, sid 400). I de fall en undersökning bygger på en process rekommenderar Bryman och Bell (2013) att man ska genomföra en kvalitativ undersökning vilken, i grova drag, ger utrymme för tolkning (Bryman och Bell, 2013, sid 50). Vi har bortsett från detta och istället försökt bygga upp en bred förståelse över hur remissvaren sett ut och försökt kartlägga vilka likheter och skillnader som uppstått mellan olika kulturella tillhörigheter. De mönster, denna kvantitativa undersökning, leder fram till kommer att tolkas följt av en analys av vilka faktorer som legat till grund för detta. Givetvis förekommer även kritik mot denna form av undersökning. Bryman (2002) beskriver en kritisk punkt där olika mätinstrument som används vid kvantitativa undersökningar kan komma att avspegla verkligheten felaktigt. Vad kritikerna anmärker på är att de begrepp och samband som

publiceras mer kan betraktas som förmodade värden istället för verkliga (Bryman, 2002, sid 94).

### **2.3 Litteratur**

När vi har betraktat normbildningsprocessen inom redovisningen samt den nya leasingstandarden genomförde vi en övergripande genomgång över befintlig litteratur för att samla på oss den information som varit nödvändig för vår undersökning. Stor vikt har givetvis lagts på IASB:s hemsida så väl som FASB:s. Utifrån deras publiceringar bildade vi oss en djupgående förståelse för de förändringar den nya leasingstandarden har medfört och hur processen mot en ny standard har sett ut så här långt. Det är även på dessa källor remissvaren har funnits tillgängliga, vilka har utgjort den data vi använder i empirin. För att nå ett brett spektrum av litteratur som beskriver normbildningsprocessen inom redovisning har vi primärt använt databasen LUB-search (Lund University Libraries), men även andra databaser, för att finna lämplig litteratur. Sökningarna skedde på engelska med sökorden due diligence, standard setting, standard setting process, capture theory, lobbying med flera. Uppsatta i olika konstellationer och ensamma. Dessa sökningar har resulterat i de vetenskapliga artiklar och böcker vi byggt främst vår teoretiska referensram med.

En del av den litteratur vi hänvisat till i vår teori har varit av äldre slag. Trots detta har vi valt att använda modellen, gjord av Hussein (1981), som berör normbildningsprocessen (Hussein, 1981). Den är återkommande i de vetenskapliga artiklar vi läst och vi beaktar den därför som en erkänd modell av forskare. I andra fall kan äldre litteratur utgöra problem men då vi enbart betraktar modellen som en stomme för att dra övergripande slutsatser så berörs vi inte av de beskrivningar han gjort om de då aktuella tolkningarna av lagarna. Vi har även styrkt denna normbildningsprocess med ytterligare vetenskap gjord på senare år.

#### **2.3.1 Källkritik**

När vi tagit till oss information från litteratur, vetenskapliga artiklar och andra forum har vi alltid försökt ha en kritisk inställning för att kunna förhålla sig neutralt. För att bestämma om vi skall använda källan eller inte har vi försökt avgöra litteraturens äkthet och trovärdighet. Viktigt att ha i åtanke i dessa situationer är att samtliga verk publiceras i ett specifikt sammanhang och syfte. Man måste alltså från första anblicken vara kritiskt inställd. Då vetenskapliga artiklar har utgjort en stor del av den litteratur vi tagit till oss så har vi, överlag, funnit dessa trovärdiga. Detta då en vetenskaplig artikel genomgår en process där denna blir granskad av andra forskare som bedömer riktigheten av publikationen (Denscombe, 2000).

#### **2.4 Datainsamling och kvalitetsgranskning**

Remissvaren har utgjort vår empiriska undersökning. Vi har betraktat denna som primärdata då den enligt Artsberg (2005) inte är omarbetad och öppen för analys. Då remissvaren är de dokument vi bygger vår analys på stämmer denna definition in väl (Artsberg, 2005). De är framställda av respektive användare och inte omarbetade för forskning på ett eller annat sätt. Insamling av remissvar har hämtats från IASB:s hemsida där de publicerats som en del av det sista steget i leasingens normbildningsprocess. Utöver det har vi även läst sekundära källor vilka är utställda av andra forskare, publicerade i deras skrifter och verk.

För att kvalitetssäkra vår data har vi strävat efter hög validitet i vår undersökning. Detta innebär att all data skall vara relevant och möjliggöra att undersökning mäter vad den ursprungligen önskat (Jacobsen, 2002). För att säkerställa relevansen av vår data har vi i detalj studerat remissvaren efter specifika frågor. Ett annat viktigt begrepp vi tagit i beaktning för att säkerställa kvaliteten har varit reliabilitet (Bryman och Bell, 2013). För att uppnå detta måste trovärdigheten i den undersökta empirin vara hög. Därför måste undersökningen ske tillförlitligt där risken för felaktigheter i hög grad reduceras, nästintill elimineras. Ett bra tillvägagångssätt för att uppnå hög reliabilitet är att utföra olika undersökningar, oberoende av varandras utfall, vilka undersöker liknande händelser och styrker varandras resultat (Holme och Solvang, 1997).

#### **2.4.1 Klassificering av remissvar**

För att göra det möjligt att analysera och specificera remissvaren har vi valt att klassificera in dessa i mindre intressegrupper. Detta för att på ett strukturerat sätt få uppgift om olika aktörers och länders inställning till den nya standarden samt se om det finns några kulturella skillnader och likheter mellan dessa. För att bestämma indelningsgrund har vi utgått från Hans Rosings (1982) synpunkter på vad som skall beaktas vid framtagandet av en klassifikation. Han presenterar fyra riktlinjer man generellt skall förhålla sig till för att göra det möjligt att skapa fruktbarhet. Man skall till en början sträva efter att framställa en tydlig indelningsgrund. Ytterligare skall de klassifikationskriterier man då väljer vara enkelt utformade. Klasserna skall dessutom utesluta varandras områden och sist men inte minst vara berikande för ämnet. Man måste alltså formulera en tydlig indelningsgrund för att göra det möjligt att bygga teorier vidare från ämnet (Rosing, 1982).

Då antalet remissvar på det reviderade utkastet var 657 stycken valde vi att undersöka samtliga. Vi avstod därmed ifrån att göra ett urval av populationen vilket är nödvändigt om man betraktar populationen som för stor. Med detta reduceras risken för att resultatet skall vara felaktigt (Patel och Davidson, 2003, sid. 65). De intressegrupper vi därmed valt är utformade för att eliminera situationer där remissvaren kan komma att hamna i samma grupp. Då 657 stycken remissvar skickats in har det intressanta varit att betrakta samlade åsikter för varje grupp och inte specifika aktörers. I den indelningsprocess vi genomgått har vi tagit flertalet aspekter i beaktande vilka vi skall presentera nedan.

För att kunna betrakta normbildningsprocessen under leasingstandardens utveckling kommer vi initialt att dela upp remissvaren efter vilket regelverk de tillämpar och uttalar sig om. Det kommer innebära att vi får en uppdelning av samtliga länder vilka vi sedan skall undersöka och klargöra om kulturen har haft någon påverkan på deras visade engagemang. Utöver att enbart betrakta länderna har vi även delat upp remissvaren anknutna till respektive regelverk i tre kategorier. Dessa är Preparers, Users samt Reporting Specific Organizations. Vi finner denna klassificering som det bästa tillvägagångssättet för att uppfylla syftet och tydliggöra vilka åsikter normgivarna främst tagit i beaktning i förandet av standarden.

Då flertalet grupper är med och influerar normbildningsprocessen har den första gruppen vi betraktat i vår indelningsgrund kommit att bli *Users*, dvs. aktörer som är intresserade av företags finansiella ställning och rapporter. Ett problem med denna klassificering kan vara att företag i vissa fall kan hänföras till olika kategorier. När

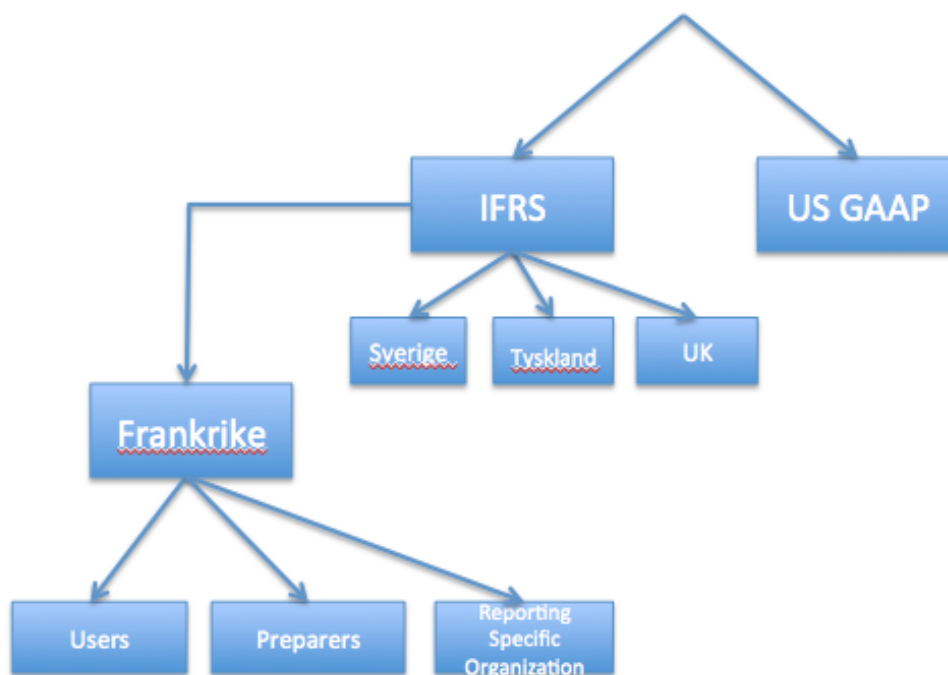
detta har uppstått har vi dock undersökt vilket perspektiv remissvaret är utställt ifrån. Detta underlättas av att vissa författare till remissvaren preciserar vilken grupp de tillhör. Flertalet forskningar inom EU har tidigare kategoriserats utifrån ett kapitalmarknadsperspektiv där man betraktar användarna som investerare (Damant, 2003). Vi vill däremot bortse från denna specificering då vi anser att det finns många fler grupper än investerare som kan betraktas som Users. Därmed kommer banker, anställda med flera också att ingå under denna kategori. Vidare kommer myndigheter och organisationer som existerar under IFRS och US GAAP också att betraktas som Users.

Den andra klassificeringen kommer att kallas *Preparers* vilket omfattar samtliga organisationer som upprättar redovisning och finansiella rapporter, dvs. de aktörer som är redovisningsskyldiga.

Den tredje klassificeringen har vi valt att kalla *Reporting Specific Organizations*. Till denna kommer vi att inkludera expertorganisationer, revisorer och akademiskt aktiva inom redovisning. Vi anser att denna kategori arbetar i syfte att utveckla och förbättra redovisningen vilket kan jämföras med andra intressenter som arbetar för deras egen vinning.

Svårigheter som kan uppstå med den givna klassificeringen kan vara att olika instanser inom länder eller inom EU kan klassificeras i fler än en kategori beroende på vilken fråga som diskuteras. Vi skall, med ett objektiv öga, försöka klargöra vilken intention remissvaret är skrivet med och utifrån den iakttagelsen placera in dem i en specifik kategori. Utifrån denna indelningsgrund skall vi alltså försöka klargöra hur regelverken, de olika intressegrupperna och kulturen påverkar normbildningsprocessen. I vår genomförda undersökning har vi ställt upp påståenden där varje enskilt remissvar tillråder eller avslår ett specifikt påstående. Samtliga påståenden är standardiserat utformade och behandlar ämnesområden inom utvecklingen av den nya leasingstandarden.

I figuren nedan illustreras ett exempel på hur vår klassificering har gått till. Först har remissvaren delats in efter vilket regelverk denna använder, därefter vilket land denna har sitt ursprung från och till sist vilken intressegrupp denna tillhör. Dessa tre perspektiv har sedan undersökts utifrån de frågor som presenteras i följande avsnitt.



Figur 2.1 Klassificering av remissvar

### 2.5 Analysmetod

Den metod vi kommer att använda för att analysera den data vi samlar in kommer att gå igenom tre faser. Först skall den beskrivas, därefter systematiseras och till sist klassificeras. I det första steget kommer vi att klargöra all väsentlig information vi samlar in och redogöra för denna tydligt. Denna kommer att delas in systematiskt i en struktur som är lätt att följa där liknande information lätt kan hänföras till den klassificering vi gör (Patel och Davidson, 2003). Då vi har ett kulturellt perspektiv har vi genom empirin undersökt om någon normgivare beaktats mer än den andra under normbildningsprocessen, om normgivarna tagit större hänsyn till anglosaxiska eller kontinentala länder samt om någon intressegrupp haft mer inflytande än någon annan. För att besvara dessa perspektiv har vi analyserat information efter följande frågor:

- Finns det ett behov till att existerande leasingstandarden skall förändras?
- Är ett samarbete mellan US GAAP och IFRS önskvärt vid framtagandet av den nya leasingstandarden?
- Är det positivt med hårdare upplysningskrav?
- Är typ A leasing en positiv utveckling av standarden?
- Är typ B leasing en positiv utveckling av standarden?
- Är ED 2013 en förbättring jämfört med tidigare versioner?

De frågor som vi valt att utgå ifrån har tagits fram med hjälp av en sammanställning av ett antal remissvar där vi bildade oss en övergripande uppfattning om vilka frågor som visats intressanta under processen. Poängen med denna klassificering är att förenkla den informationen som finns och tydliggöra huruvida samband, likheter och skillnader överensstämmer med de teorier vi har valt. Vår insamling kommer att ske successivt och tätt in på att följas av en analys för att vår data skall förbli väsentlig i våra sinnen, då information utgör en färskvara (Patel och Davidson, 2003).

### 3. Teori

---

*Här presenteras den teoretiska referensram vi skall utgå från i uppsatsen. Först illustreras normbildningsprocessen inom redovisningsområdet. Detta utökas sedan med att betrakta normbildningsprocessen utifrån ett kulturellt och politiskt perspektiv för att se om dessa aspekter har någon inverkan. Denna teori kompletteras sedan med ytterligare normbildningsteorier, däribland capture theory, private interest theory och public interest theory.*

---

#### 3.1 Normbildningsprocessen inom redovisning

1973 togs en innovationsprocess fram av Zaltman et al där han beskrev hur innovationer tas fram hos företag. Denna process bestod då av två beståndsdelar vilka var initiering och implementering (Zaltman et al, 1973, s. 58). Denna modell har sedan utvecklats vidare till normbildningsprocessen gjord av Hussein (1981). Där eliminerades implementeringsdelen och initieringsdelen ställdes i fokus. Detta för att klargöra vilka element det är som påverkar att normer inom redovisningen etableras (Hussein 1981, s. 28). De fyra delar som ingår i initieringsfasen är enligt Hussein (1981) kunskap och medvetenhet, attitydbildning, legitimering och resultat. De två sistnämnda ingår i beslutsprocessen till skillnad från Zaltman som enbart hade en kategori inom den beslutande fasen (Zaltman et al, 1973, s. 159).

##### 3.1.1 Kunskap och medvetenhet

För att en innovationsmöjlighet ska kunna uppstå måste man vara varse om vilket problem man upplever. Zaltman et al (1973) menar på att vad en organisation gör och vad den skulle kunna göra inte alltid överensstämmer. Detta kallas att det förekommer ett Performance Gap vilket båda kan uppdagas eller helt och hållet missas. Oavsett är det detta gap som lägger grunden för att en innovation skall skapas (Zaltman et al, 1973, s. 3).

I framtagandet av normer inom redovisningen brukar man inte betrakta specifika aktörer utan istället dela in dessa i olika intressegrupper där de olika grupperna kan komma att betrakta innovationer på olika sätt. Det var utifrån detta perspektiv Hussein (1981) valde att bortse från att ha organisationer som utgångspunkt och istället fokusera på hela redovisningsområdet. Den primära indelningen i Husseins (1981) teori var utifrån intern- och externredovisning. Inom den interna redovisningen uppstår situationer där enbart det berörda företaget har intresse av att en innovation skall genomföras. Utifrån den externa redovisningen är det istället flertalet parter som är intresserade (Hussein, 1981, s. 28). Hussein (1981) nämner tre olika skäl till att Performance Gap kan bildas som leder till att sökandet på en alternativ lösning börjar. Först och främst kan organisationer behöva anpassa sig till nya metoder inom redovisningen. För det andra kan situationer uppstå där man inte är nöjd med den rådande metoden och därmed söker alternativa lösningar. För det tredje kan organisationen känna igen sig i förändringar andra organisationer genomfört och därmed inse att ett gap förekommer (Hussein, 1981, s. 29).

En ytterligare intressant aspekt som måste betraktas är vid vilken tidpunkt det upplevda problemet uppstår då timingen är utav högsta relevans. De deltagande i undersökningen ansåg att det fanns två situationer som gav mer genomslag än andra. Detta uppstod om flera aktörer upplevde samma problem vid samma tidpunkt samt om det skulle förekomma en viss osäkerhet kring vilka normer det var som gällde vid en specifik tidpunkt (Jönsson, 1985, s. 116).



### 3.1.2 Attitydbildning

Efter att ett upplevt problem har uppkommit under initieringsfasen och man börjat få kännedom om diverse lösningar bildas attityder till innovationen. Flera olika element är med och påverkar vilka redovisningsproblem som förekommer och hur attityderna därefter formas. Enligt Hussein (1981) finns det tre primära aspekter som är med och påverkar attitydbildningen. Dessa är normer, sociala strukturer samt de attityder som förekommer. Det är dock viktigt att konkretisera att en och samma innovation kan betraktas med olika attityder inom olika grupper. Den metod innovationen förespråkar kan därmed tas emot olika av exempelvis arbetare och ledningsgrupp inom en organisation (Hussein, 1981, s. 30).

När attityder skapas tas dessa emot av en massa inom organisationen som kan betrakta den på två olika vis. Antingen kan medlemmarna uppleva attityden som att de har kunskap och förmåga att utnyttja den innovation som lyfts fram. En anledning till detta kan vara att organisationen, i sin helhet, ofta tar i tu med och bearbetar upplevda problem som uppstår. Det kan även grunda sig i att organisationen har implementerat andra nödvändiga innovationer på ett lyckat sätt. Medlemmarna skulle även kunna betrakta attityden som en grund för att diskutera alternativt avslå den direkt. Metoden får helt enkelt presenteras och förklara hur och varför den hade underlättat för organisationen (Zaltman et al, 1973, s. 64). I detta skede poängterar även Hussein (1981) vikten av den sociala strukturen som lägger grunden för hur attityderna tas emot och utvecklas vidare (Hussein, 1981, s. 30).

### 3.1.3 Legitimering

När beslutsfasen påbörjas har innovationerna diskuterats och samtliga fakta har sammanställts. Beslut ska därefter fattas och desto mer positiv inställning beslutsfattarna har till innovationen desto större blir sannolikheten att den verkställs. Motsvarande fas inom Husseins (1981) teori återfinns som tyst förhandling där olika intressenter besitter olika åsikter och ingen har kraft och möjlighet att övertala den andra. På så vis tar man samtliga attityder i beaktning och formar en innovation där samtliga aktörer får kompromissa fram en lösning (Hussein, 1981, s. 30).

Kommunikationskanaler är en faktor Zaltman (1973) beskriver som betydande för beslutsfasen. Det är av högsta vikt att organisationen har samlat in mycket data för att kunna fatta de korrekta besluten. Denna information måste distribueras mellan olika avdelningar och anställda. Att då ha goda kommunikativa kanaler där missförstånd och risk för dåliga relationer reduceras underlättar för organisationen att kompromissa fram effektiva lösningar. Vilka kanaler som skall användas varierar, de kan vara i form av personliga kanaler likväl som massmediala kanaler. Oavsett vilket tillvägagångssätt som tillämpas kan det användas för att förbättra sin ställning och föra ut andra parter på fel spår (Hussein, 1981, s. 31-32).

Andra faktorer som betraktas som viktiga för att påverka beslutsprocessen är att publicera sitt budskap i tidningar och forum som berör branschen. För att skapa debatt och väcka intresset kring förändringen skall ämnet ständigt komma på tal och nämnas vid upprepade tillfällen. Andra tillvägagångssätt kan vara att praxis förändras inom ett företag som inkluderar den nya innovationen. Det kan vara en metod i presentationen av årsredovisningen eller något annat. Det viktiga är att budskapet till användarna är seriöst och trovärdigt. Detta kan sedan drivas vidare och influera andra företag till att

tillämpa samma metod, vilken metod som över tid kan komma att bli accepterad (Jönsson, 1985, s. 116).

Slutprocessen inom initieringsfasen är att ett beslut skall fattas. Detta kan antingen fattas centralt av beslutsfattarna där processen blir effektiv dock med risk att övriga medlemmar inom organisationen är motstridiga. Alternativet är att hela kollektivet får vara med och påverka beslutet. Kollektiva beslut är vanligt förekommande i politiska sammanhang. Ett riskmoment som ofta inträffar är att processen blir långdragen då olika intressenter har olika åsikter om hur man skall gå tillväga. Det är alltså i initieringsfasen dessa problem uppmärksammas i jämförelse med centrala beslut som stöter på problem först då de skall verkställas och implementeras. Andra motstridiga parter som kan påverka kollektiva beslut kan vara organisationer som påstår sig ha framtagit de korrekta redovisningslösningarna på egen hand (Zaltman et al, 1973, s. 79-80).

Framtagandet av redovisningsnormer har många likheter med kollektiva beslut. Detta grundar sig i att det finns många olika intressenter som vill forma normen efter deras egna specifika behov men dock inte har möjlighet att utforma den helt och hållet efter deras önskemål. Därmed uppstår konflikter mellan olika intressenter, inom intressegrupperna likväl som mellan dem. Normbildningsprocessen är därmed en lång förhandlingsprocess där intressenterna båda får ge och ta för att finna en lösning där samtliga parter kompromissat (Jönsson, 1985, s. 114).

#### **3.1.4 Resultat**

Detta är det slutgiltiga steget i initieringsfasen där två tänkbara utfall finns. Antingen kommer förslaget på beslutet att accepteras eller så kommer det att förkastas. Intressenter kan även, i fall de skulle motsäga sig förslaget, försöka försvaga processen genom att ta sig ur hela systemet (Hussein, 1981, s. 32). Annorlunda synsätt på resultatet förekommer där exempelvis Artsberg betraktar fasen som ett slutgiltigt resultat av hela normbildningsprocessen och inte en del av den (Artsberg, 1992, s. 20).

#### **3.2 Kulturell aspekt på Normbildningsprocessen**

En viktig aspekt att ta i beaktning under normbildningsprocessen är den kulturella faktorn (Arstberg, 1992). Svårare kan det dock vara att exakt sätta fingret på vad kultur innebär. Hofstede:s syn på kultur är *“En vanligtvis omedveten betingning, vilken ger individer betydande frihet att tänka, känna och agera, men inom hennes/hans sociala miljöns begränsningar av möjliga tankar, känslor och agerande”* (Hofstede 1991, s. 292). Hofstedes (1991) studier har försökt kartlägga individer i en population efter de värderingar dessa har, formade av olika sociala aspekter. Han påvisar att dessa dimensioner är fundamentet till att möjliggöra en definition av en kultur i en nationalstat. En nationalstatskultur kan bestå av flertalet subkulturer i ett samhälle. Detta fenomen bortser dock Hofstede (1980) ifrån och tar inte hänsyn till att de olika subkulturerna kan tänkas inneha olika uppfattningar utan han väljer istället att betrakta subkulturerna som en del av nationalstatskulturerna där deras gemensamma kultur som förespråkas inom nationen istället tas i beaktning (Hofstede, 1980, s. 26).

Gray (1988) har sedan utvecklat Hofstedes studier och utvecklat en teori som bygger på att kultur och redovisning är nära sammankopplat. Detta klargör sambandet mellan den redovisningskultur som finns nationellt och hur denna påverkar utvecklandet av hur redovisningssystem byggs upp och tillämpas (Gray, 1988, s. 6). Den uppfattning

som därmed finns är att den kultur som förekommer väntas påverka vilket generellt angreppssätt landet skall ha mot redovisningsfrågor och -lösningar. Det internationella perspektivet där olika länder föredrar olika redovisningslösningar kan därmed beskrivas utav det kulturella perspektivet (Riahi- Belkaoui 1995, s. 39).

Flera faktorer och aspekter är med och formar utförandet av normbildningsprocessen. Vid sidan av det ekonomiska perspektivet som utförs av intressenter i form av lobbying och annan interaktion med organen så förekommer även kultur som en faktor som påverkar (Tang, 1994, s. 148). I den allt mer globaliserade värld vi lever i där hårdare krav på harmoniserade regelverk ställs så menar Tang (1994) att kultur är en faktor som måste beaktas i harmoniseringen av redovisningsstandarder. Olika länder tar till sig nya standarder och redovisningsregler på olika sätt. Mer konservativa länder förespråkar mer konservativa förändringar och åtgärder medan andra länder har andra förhållningssätt. Tang (1994) menar även på att individers sociala attityder är högst avgörande för att kunna forma och ändra synen på olika redovisningsmetoder (Tang, 1994).

MacArthur (1996) har studerat hur den kulturella aspekten påverkar hur olika länder har varit med och påverkat olika normbildningsprocesser utifrån att undersöka remissvar. De resultat som då presenterats är att så väl kulturella skillnader som ekonomiska skillnader kan hämma utvecklingen mot harmoniserade regelverk. Det är därför viktigt för normgivande organ att beakta detta när de överväger och sammanställer alla remissvar och vilken påverkan de skall få på utförandet (MacArthur, 1996, s. 231). MacArthur (1996) påstår även att gränsen mellan kulturella och ekonomiska faktorer många gånger kan vara svåra att särskilja men menar på att de troligen är starkt korrelerade till varandra (MacArthur, 1996).

### **3.3 Politisk aspekt på Normbildningsprocessen**

Under normbildningsprocessen finns många aktiva parter som vill vara med och påverka slutresultatet av redovisningsnormer. Som enskild aktör har intressenterna många gånger inte möjlighet att få genomkraft och behöver därför kompromissa och förhandla med andra parter genom att bilda koalitioner. Enligt Gerboth (1973) är det denna förhandling som är orsaken till att intressekonflikter uppstår, inte själva strävan av olika resultat. Denna förhandling under normbildningsprocessen utgör en politisk process (Gerboth, 1973, s. 480). Detta stödjer även Tang (1994) som liknar harmonisering av redovisningslösningar med harmonisering av specifika intressen mellan olika intressenter (Tang, 1994).

Zeff (2002) betraktar begreppet politik som en förhandling där aktörer argumenterar för sitt egenintresse vilket sedan kan forma andra aktörers intressen (Zeff, 2002, s. 43). Politik är även starkt korrelerat med de ekonomiska konsekvenser som kan uppstå. Då redovisningen påvisats utgöra en större påverkan av det ekonomiska perspektivet kan man se att normbildningsprocessen blivit allt mer politisk. Därmed påstår Riahi-Belkaoui (2000) att hela förhandlingen om redovisningsfrågor skall behandlas inom politiska ramar (Riahi-Belkaoui, 2000, s. 10).

Även Deegan (2000) beskriver att normbildningsprocessen borde bli en politisk företeelse. Detta för att kunna skapa en redovisning där den utvecklas med ett objektiva öga och utvecklas neutralt över tid. Det är i denna process viktigt att redovisningsnormgivningen förblir tillförlitlig men likväl att den ekonomiska

aspekten tas med i beräkningen. Om detta fenomen accepteras och normbildare tar sociala- så väl som ekonomiska aspekter i beaktning kommer normerna att formas därefter. En situation där normerna skulle blivit baserade på den förväntansbild och de värderingar samhället har. Detta då normbildarna både lägger grunden för allmänna värderingar och värderingar i utvecklandet av redovisningsstandarder (Deegan 2000, s. 70).

Zeff (2007) å andra sidan betraktar politiska påtryckningar som ett hot mot att diverse projekt skall kunna konvergeras. Påtryckningar kan förekomma på både nationell internationell basis och riktade mot organisationer både högt och lågt. Zeff (2007) påstår att situationer där exempelvis aktörer i Europa inte kan ha en direkt påverkan på normbildningsprocessen inom IASB, istället kommer att inrikta sig på andra organisationer som ARC, EFRAG med flera och utöva sina påtryckningar emot dem istället. Under FASB skulle liknande påtryckningar kunna riktas antingen mot specifika ledamöter i kongressen eller mot SEC. Den anglosaxiska redovisningen i allmänhet och USA i synnerhet har generellt haft stora påtryckningar i så väl redovisnings- som politiska frågor i form av lobbying (Zeff, 2007, s. 299). Det är alltså vanligt förekommande att påtryckningar kan gå en längre väg för att i slutändan resultera i att normer och standarder från IASB eller FASB formas efter deras önskemål.

En ytterligare forskare som diskuterat deltagandet i normbildningsprocessen och liknat denna med deltagandet av politiska processer är Sutton (Sutton, 1984, s. 85). Denna studie av deltagare har kommit att kallas The Economic Theory of Democracy Group och är indelad efter Durocher's studie (Durocher et al, 2007, s. 29). Den grundläggande anledningen, enligt Sutton (1984), till varför en aktör väljer att delta i en normbildningsprocess är att det förväntade resultatet skall överstiga de kostnader deltagandet medför. Det är alltså ett ekonomiskt perspektiv som blir avgörande även här. Deltagandet kommer därmed variera mellan olika aktörer efter vilka ekonomiska resultat deras deltagande väntas generera. Enligt Sutton (1984) får upprättare generellt en större ekonomisk effekt av processen än vad användare får, vilket kommer att avspeglats i deltagandet i normbildningsprocessen (Sutton, 1984).

Suttons (1984) teori om ett ökat deltagande hos upprättare bekräftades även av Tandy och Wilburn (1992) som genomförde en undersökning på normbildningsprocessen i USA. De iakttog vilka intressenter som hade engagerat sig i processen och kom fram till att upprättare hade ett större intresse av att aktivt delta. Detta ger stöd åt Suttons (1984) teori där den ekonomiska förväntansbilden och ens engagemang hänger samman (Tandy och Wilburn, 1992, s. 47).

### **3.4 Normbildningsteorier**

#### **3.4.1 Lobbying**

De flesta organ, internationellt som nationellt, har en due process där intressenter kan dela med sig av sina åsikter och påverka det slutgiltiga utförandet. Detta gör det även möjligt att undersöka dess normbildningsprocess. Lobbying är ett vanligt förekommande fenomen för att påverka en normbildning men även personliga relationer och andra förhållanden mellan beslutsinnehavare är möjliga alternativ för att forma normen efter sina egna önskemål (Köningsgruber, 2014, s. 60). Huruvida lobbying är med och påverkar normbildningsprocessen eller inte är ett ämne som

tagits upp i flertalet studier. Sammanhängande för dessa två teorier är att dem utgår från att ett ekonomiskt perspektiv är grunden till att aktörerna försöker påverka processen. Gemensamt har dem även klargjort att lobbying, i olika utsträckning, utgör en betydande faktor vid formandet av redovisningsstandarder (Tutticci et al, 1994, Holder et al, 2013. s. 136).

Remissvaren är ett av flera utföranden som utgör den formella kanalen till att forma utvecklingen och normbildningsprocessen efter sina specifika premisser. Den alternativa kanalen är informell och omfattar istället all interaktion mellan beslutsinnehavare och diverse organisationer. Kan uppstå i vanliga samtal, på telefon eller genom andra kommunikativa hjälpmedel (Tutticci, 1994, s. 83). Då informell lobbying kan vara svårt att betrakta vid studier av lobbying på normbildningsprocessen har de flesta undersökningarna betraktats utifrån formell lobbying, däribland remissvar och utkast (Tutticci, 1994, s. 90).

De aktörer som försöker påverka normbildningen har givetvis olika angreppssätt för att generera maximalt utfall. Flertalet studier som gjorts har valt att undersöka lobbyister utefter de åsikter som presenterats och klassificerat in gruppen i för eller emot. Tutticci et al (1994) har istället gått igenom hela remissvaren i detalj och eliminerat möjligheten till att budskapet skall missförstås och lobbyisten därmed klassificeras in i fel grupp (Tutticci et al, 1994). Då Tutticci et al (1994) betraktade och analyserade utfallet på ett utkast av en standard kom de fram till att respondenternas kommentarer och synpunkter framställdes med väl avvägda argument för att uppfattas som legitima i processen. Detta för att påvisa sin seriositet och informera organet att ämnet verkligen berör respondenten. Med detta sagt visade undersökningen på att lobbyister har ett öga för hur de skall finna förtroende hos normsättarna genom att förmedla samma tillrättalagda åsikt. I vilken utsträckning olika lobbyister i sin tur försöker vara med och påverka en normbildningsprocess varierar starkt efter vilken strategi de har valt. Varför deras strategier därmed är annorlunda utformade från varandra kan bero på att de anser sig ha olika stort inflytande i processen alternativt att de har olika motiv till att forma utvecklingen i en eller annan riktning (Tutticci et al, 1994).

Holder (2013) menar på att drivkraften till att aktörer försöker påverka normbildningsprocessen finns i att generera ett ökat kassaflöde. Motiven till lobbying kan självklart variera men i bakhuvudet finns alltid en ekonomisk tanke (Holder et al, 2013). Då aktörerna förmedlar sin röst genom remissvar vid formandet av redovisningsnormer menar Holder (2013) på att kvantiteten på deltagandet måste höjas. För att normbildningsprocessen skall förbli legitim måste ett bredare spektrum av aktörer vara med i processen och forma den kommande redovisningsnormen (Holder et al, 2013, s. 136 och 151).

### **3.4.2 Capture Theory**

Capture Theory är en teori som utgår från att marknaden är reglerad och betraktar parter som trots allt är kapabla till att påverka en normbildningsprocess. Alternativet till en reglerad marknad är en oreglerad sådan. Vad som kännetecknar respektive alternativ är att den reglerade marknaden producerar en mängd information som överstiger efterfrågan och det motsatta alternativet genererar istället en mängd som understiger efterfrågan (Deegan och Unerman, 2011). Det initiala syftet för att reglera en marknad grundar sig i att tjäna allmänhetens intresse där den huvudsakliga

kontrollen skall finnas hos ett specifikt organ eller lagstiftning. Under tidens lopp utvecklas detta dock mot att de berörda intressenterna försöker fånga lagstiftningen och därefter vara med och forma utvecklingen av normgivningen. Den objektivitet som var avsedd med regleringen suddas därmed successivt ut (Deegan och Unerman, 2011, s. 76). Viktigt att anmärka är dock att relationen mellan intressenter och normgivare är en ömsesidig historia. Visserligen vill intressenterna påverka processen efter deras specifika önskemål. Men likväl utgör intressenterna normgivarnas levebröd och behöver därför tillgodose deras påtryckningar för att kunna förbli normgivare över tid (Deegan och Unerman, 2011). Ett tydligt exempel på att aktörer fångar in normgivare kan utläsas genom att studera vilka tidigare erfarenheter aktiva inom det normgivande organet har haft. Många gånger har de en bakgrund som beslutsinnehavare vid ledande revisionsbolag eller andra stora företag (Deegan och Unerman, 2011).

### **3.4.3 Public Interest theory**

Public interest theory är en ytterligare teori som utgår från att marknaden är reglerad. Även i detta fall har den i syfte att tillfredsställa allmänheten och skydda dess intressen. Det normgivande organet skall därmed arbeta efter beskrivet intresse och agera rationellt och objektivt (Deegan och Unerman, 2011). Många gånger blir dessvärre inte utfallet som önskat där andra intressen istället kan komma att prioriteras och ta över stafettpippen (Posner, 1974). Teorin grundar sig i att reglering först uppstår då en ineffektiv marknad får påtryckningar av allmänheten att reglera denna, vilket Posner motsätter sig (Posner, 1974, s. 336). De grundantaganden teorin bygger på är att kostnaden för att reglera en marknad är oväsentlig samt att oreglerade marknader saknar kapacitet för att göra marknaden effektiv (Posner 1974).

Huruvida teorin utgår från allmänhetens intresse eller inte finns det olika åsikter om. Deegan och Unerman (2011) påstår att det i grund och botten finns ett egenintresse hos normgivaren till att bevara och skapa nytt förtroende hos allmänheten för att gynna sin ställning över tid och att de därmed bortser från allmänhetens intresse redan från första början (Deegan och Unerman, 2011).

### **3.4.4 Private Interest Theory**

Private interest theory stödjer det resonemang som Deegan och Unerman (2011) beskrev ovan. Denna teori utgår från att olika grupper, till vilken normgivaren utgör en, har sitt egenintresse att förhålla sig till och sträva efter. Samtliga intressegrupper kommer vidta bästa möjliga åtgärder för att nå önskat resultat och under vägen kommer förhandlingar och argumentationer att krävas för att respektive grupp skall få sin röst hörd. Därmed kommer en förhandling genomgående att äga rum mellan samtliga parter för att i slutändan kunna vara med och forma det beslut normgivaren skall fatta (Deegan och Unerman, 2011).

## 4. Institutionalialia

---

*I detta avsnitt ges läsaren möjlighet att få en mer detaljerad förklaring av de definitioner, organisationer och redovisningstekniska detaljer som är viktiga för uppsatsen i helhet. Här presenteras den kategorisering som finns inom leasing idag så väl som den kategorisering som presenterats i det senaste utkastet.*

---

### 4.1 Samverkan mellan normbildningsprocess och Due Process

För att analysera en normbildningsprocess krävs vetskap om de olika intressenternas åsikter (Hussein, 1981). Den vetskapen kan man tillgodose sig genom att intervjua berörda parter eller som i vårt fall analysera deras åsikter utifrån de remissvar de lämnat. Utfallen från de olika undersökningsalternativen kan antas bli desamma. Inom de båda regelverkens due process finns det tillfälle att lämna synpunkter i form av remissvar vilket gör det möjligt att undersöka den normbildningsprocess som finns för projektet (Richardson och Eberlein, 2011, s. 221).

### 4.2 Normbildningsprocessen inom IASB

IASB är en förkortning för International Accounting Standards Board och är en organisation som arbetar med att utveckla finansiell redovisning. Organisationen grundades 2001 och ersatte då den tidigare motsvarigheten IASC, International Accounting Standards Committee. IASB är det organ som är ansvarigt för utgivandet av redovisningsstandarden IFRS vars redovisningsstandarder idag är obligatoriska för börsnoterade bolag inom Sverige. Ett regelverk som tillämpas i många olika delar av världen men i synnerhet inom Europeiska Unionen. Dess största motpart utgörs av den amerikanska motsvarigheten vid namn US GAAP (IFRS, 2015c).

I framtagandet av standarder inom IASB löper due process vilket gör det möjligt att studera normbildningsprocessen. Denna process består av 6 olika delar där kunniga individer och olika organisationer är med i utvecklandet av processen (IFRS, 2015d):

1. Kartläggning av agenda
2. Planeringsfas av process
3. Utveckling och publicering (Diskussions dokument)
4. Utveckling och publicering (Utkast och reviderat utkast)
5. Utveckling och publicering av standard
6. Efter publicering

Initialt läggs ett förslag fram vid IFRS Advisory Council. I detta stadié diskuterar de projektet med andra normgivande organ och fattar därefter ett beslut om ämnet skall utvecklas och publiceras till nästa steg eller om projektet skall avslås. I fastställandet av detta beslut tas flera olika perspektiv i beaktning. Delvis skall användarnas åsikter tas med angående hur utvecklingen underlättar och förbättrar redovisningen ur deras perspektiv. Samtidigt får IASB:s strävan mot att konvergera med FASB inte frånses, utan är av högsta prioritet (IFRS, 2015d).

Detta följs sedan av att ett diskussions dokument publiceras till vilket intressenter kan presentera sina synpunkter. Detta omfattar en övergripande bild över projektet till vilken det tillkommer en presentation över hur en potentiell lösning skulle kunna tillmötesgå problemet. En fas i normbildningsprocessen konstruerad för att få in konstruktiv kritik från de berörda parterna. Därefter bearbetas kommentarer och

insamlad information av de organ som berör utvecklandet i processen vilket i sin tur skall mynna ut i nästa stadie (IFRS, 2015d).

I detta stadie formas ett första utkast av den kommande standarden. Detta är ett obligatoriskt moment i due process av en standards utveckling vilket ger intressenterna möjlighet att presentera sina synpunkter i form av remissvar. När alla dessa synpunkter tagits i beaktning skall IASB sammanställa dessa och redogöra den slutsats de kommit fram till. Utifrån denna slutsats kan IASB sedan gå två vägar tillmötes. Antingen är projektet löst, där man presenterat en genomarbetad lösning vilken kan resultera i en slutgiltig standard. Under dessa förutsättningar skall röstningen inom IASB gå igenom innan den får publiceras som slutgiltig. Alternativet uppstår i de fall ytterligare diskussion behöver framföras angående standarden. I sådana fall tillkommer ett reviderat utkast vilket är tänkt att lösa de oklarheter det första utkastet inte möjliggjorde. När denna process bearbetats skall kommentarerna återigen sammanfattas och sedan resultera i att en slutgiltig standard publiceras (IFRS, 2015d).

Efter att standarden har publicerats och aktörer på marknaden har påbörjat implementeringen finns olika funktioner under IFRS tillgängliga som bollplank. De utbildar, undersöker vilka potentiella effekter standarden medfört samt ser till att aktörerna har de instruktioner som är nödvändiga för att standarden skall tillämpas på ett korrekt vis (IFRS, 2015).

### **4.3 Regelverk IFRS**

Bolag som berörs av regleringen av IFRS finner bestämmelserna om leasing i IAS 17. Huruvida redovisningen är utformad beror på vilken av de två klassificeringarna leasingavtalet faller inom ramen för. De två möjliga alternativen är operationella samt finansiella leasingavtal. Standarden är utvecklad på så vis att de finansiella avtalen har en tydlig beskrivning. De leasingåtaganden som inte omfattas av denna definition betraktas istället som ett operationellt leasingavtal. Avtalens omfattning, ekonomiska fördelar och risker i samband med vem som innehåller äganderätten till objektet avgör hur det skall redovisas hos leasegivare så väl som leasetagare (IFRS, 2012).

#### **4.3.1 Finansiell leasing**

I IAS 17:4 andra stycket finns definitionen av vad som skall komma att betraktas som ett finansiellt leasingavtal. Där står det följande: "Ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasetagaren". Redovisningen av finansiella leasingavtal regleras i bland annat IAS 17:20-25 och skiljer sig mellan leasegivare och leasetagare.

*Leasetagare:* När leasingavtalet uppstår skall leasetagaren ta upp avtalet som både en tillgång och skuld där själva objektet betraktas som en tillgång och skulden betraktas som ett värde av de framtida leasingavgifterna. Initialt kommer dessa belopp att motsvara det verkliga värde leasingavtalet har alternativt en nuvärdesberäkning utifrån minimileasingavgiften beroende på vilken uträkning som genererar det lägsta värdet. Den tillgång som bokförts kommer att skrivas av under leasingavtalets period och därmed utgöra en kostnad. De leasingavgifter som uppkommer från leasetagarens redovisade skuld kommer att bestå av både ränta och amortering där enbart räntan betraktas som en kostnad och amortering istället som en utbetalning. Räntan fördelas



över tidsperioden där varje period skall få en liknande belastning med en given räntesats beräknad på den aktuella skuld som finns för tillfället (IFRS, 2012).

*Leasegivare:* Leasegivaren skall betrakta leasingavtalet som en fordran och värdera denna till ett belopp motsvarande nettoinvesteringen. Den finansiella intäkt som därmed uppstår skall vara konstant över den angivna perioden leasingavtalet löper. Den förlust eller vinst som uppstår vid respektive period skall därefter redovisas efter de principer leasegivaren följer vid övrig försäljning. Om den aktuella räntan betraktas som för låg skall man beräkna resultatet utifrån en marknadsmässig ränta och därmed redovisa en verklig effekt av leasingåtagandet (IFRS, 2012).

#### **4.3.2 Operationell leasing**

Operationell leasing beskrivs sedan i IAS 17:4 tredje stycket där definitionen är: "Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal".

*Leasetagare:* För en leasetagare skall avtalet redovisas i resultaträkningen där avtalet skall kostnadsföras linjärt över tidsperioden förutsatt att inget bättre alternativ finns tillgängligt för användaren att framföra den nytta leasingavtalet genererat, enligt IAS 17:33. Den kostnad hyresåtagandet medför bokförs som direkt kostnad i resultaträkningen.

*Leasegivare:* Vid operationell leasing har leasegivaren fortsatt ansvar för leaseobjektet där tillgång och skuld reduceras med den amortering och ränta som förekommer vid respektive period. De intäkter som uppstår skall även utifrån leasegivaren redovisas linjärt över nyttjandeperioden förutsatt att inget annat alternativ bättre speglar vad det nya leasingavtalet genererat (IFRS, 2012).

#### **4.4 Normbildningsprocessen inom FASB**

FASB, Financial Accounting Standards Board, är motsvarigheten till IASB och utgör den organisation vars primära syfte är att utveckla den finansiella redovisningen inom regelverket US GAAP. En skillnad som förekommer mellan IASB och FASB är att IASB betraktas som ett princip-baserat regelverk och US GAAP istället som ett regel-baserat regelverk. En annan skillnad som är intressant med tanke på vårt syfte är att det inom FASB endast finns amerikaner medan det inom IASB finns flera kulturer som måste samsas (Nobes och Parker, 2012).

Den due process som löper under FASB är uppdelad i 8 olika faser vilka alla standarder, i grova drag, tar sig igenom (FASB, 2013):

1. Fastställa agendan
2. Överläggning av personalens analyser
3. Utfärda ett utkast, tillgängligt för kommentarer från allmänheten
4. Arrangera offentliga möten där standarden diskuteras
5. Omvärdera standarden efter de kommentarer som framförts, publicera ett utkast
6. Utfärda slutgiltig standard
7. Implementering och utbildning
8. Analys och sammanställning av genomförandet av implementeringen

Både processen under IASB och FASB har många likheter sinsemellan där det primära syftet är att förbättra redovisningen inom de områden i vilka det förekommer

brister. FASB:s due process påbörjas av att ett redovisningsproblem uppdagas där organet sedan fattar ett beslut om det skall undersökas vidare eller läggas åt sidan. Om beslutet tyder på att en ny standard skall formis skapas ett utkast i syfte att nå allmänhetens synpunkter på området (FASB, 2013). I samband med detta arrangeras även möten där olika intressenter med olika bakgrund kan diskutera och presentera de åsikter de har. Dessa diskussioner och kommentarer ligger sedan till grund för den fas där ett första utkast skall publiceras. Detta har då formats efter experters utlåtanden, intressenters synpunkter och övriga diskussioner som har förekommit angående standarden. Likt samma fas under IASB finns det även här två vägar att gå. Antingen tas standarden väl emot av allmänheten och kan sedan komma att betraktas som slutgiltig. Eller så behöver ytterligare ett reviderat utkast formis där intressenter på nytt får kommentera och påverka processen än en gång. När standarden sedan har blivit slutgiltig och röstats igenom av styrelsen i FASB kommer den att verkställas där tydliga instruktioner beskrivs angående de förändringar och redovisningstekniska skillnader standarden medfört. Den efterföljande fasen består av att standarden implementeras av samtliga användare. Under denna process finns FASB som en hjälpande hand för att underlätta implementeringen för användarna. Sist men inte minst undersöker FASB sin egen process och betraktar standarden efter att den implementerats. Detta för att förbättra kommande processer och för att undersöka om det krävs några modifikationer i delar av standarden (FASB, 2013).

#### **4.5 Regelverk US GAAP**

Likväl i US GAAP som i IFRS klassificeras leasingavtalen som antingen operationella eller finansiella leasingavtal. Regleringen finns i FAS 13 - Accounting for Leases, även kallad ASC 840. För att ett avtal skall komma att betraktas som ett finansiellt leasingavtal har FAS 13 ställt upp 4 stycken premisser. Om avtalet uppfyller något eller flera av dessa så betraktas leasingavtalet som finansiellt. I övriga situationer betraktas avtalet istället som operationellt (FASB, 1976, s. 8). De angivna kriterierna är:

1. Äganderätten överförs från leasegivare till leasestagare först då leasingperioden är avslutad
2. En köpoption erbjuds leasestagaren som kan utnyttjas vid leasingperiodens slutskede
3. Minst 75 % av tillgångens beräknade ekonomiska livslängd ska utgöra leasingperioden
4. Minimileaseavgifterna måste vara större än 90 % av tillgångens värde vid avtalet påbörjas

(FASB, 1976, s. 8)

#### **4.6 Likheter/skillnader IAS 17 och FAS 13**

De största skillnaderna mellan de olika standarderna grundar sig i att IFRS är ett principbaserat regelverk och US GAAP istället är regelbaserat (Nobes och Parker, 2012). Vid utrymme för bedömningar specificerar US GAAP exempelvis majoritet under FAS 13 till mer än 75 % av tillgångens ursprungliga värde, så kallade bright-lines. Ett annat begrepp som definieras är "med all väsentlighet" där det betraktas som mer än 90 % i standarden FAS 13. I IAS 17 betraktar man istället leasingavtalets helhet istället för specifikt utförande för att klassificera in den i rätt kategori. Det ger mer utrymme för ett professionellt bedömande och bortser därmed från exakta procentsatser (FASB, 1976).

#### **4.7 Den nya leasingstandarden (ASC 842)**

Den nya leasingstandarden har tagits fram i samarbete mellan IASB och FASB men har kommit att benämnas olika under respektive normgivare. Det första utkastet som kom 2010 gick inom FASB under namnet Topic 840 och inom IASB som den nya leasingstandarden. Detta utkast reviderades 2013 och utvecklades därmed till Topic 842 i USA samtidigt som IASB:s beteckning förblev densamma. Utifrån det senaste reviderade utkastet har en ny klassificering av leasingavtal utvecklats. Finansiella samt operationella leasingavtal har därmed eliminerats och uppdelningen har istället blivit betraktade som en Typ A - och en Typ B lease (IFRS, 2014).

##### **4.7.1 Typ A lease**

Denna kategori omfattar alla leasingåtaganden bortsett från fastigheter. Inledningsvis skall leasetagaren redovisa den skuld som uppkommer till ett värde motsvarande nuvärdet av framtida leasingbetalningar och samtidigt redovisa en tillgång motsvarande en så kallad rätt-att-använda-tillgång. Till en början kommer dessa poster att motsvara varandra. Därefter kommer skulden att räntebelastas med effektivräntan och amorteras successivt i takt med att leasingavgifterna betalas av. Tillgången kommer att ha en linjär avskrivning över nyttjandeperioden. Påverkan på resultaträkningen kommer innebära högre räntekostnader initialt men sjunker i samband med att skulden amorteras. Denna räntekostnad påverkar resultaträkningens finansnetto. Avskrivningen, å andra sidan, kommer att förbli konstant och belasta rörelseresultatet i resultaträkningen med samma belopp över den angivna perioden. För en Typ A lease tillämpas därmed en så kallad receivable and residual approach. Denna metod leder till att leasegivaren minskar den utleaseade tillgången från balansräkningen i takt med att den överförs till leasetagaren och istället redovisar en leasingfordran beräknad på nuvärdet av framtida leasingbetalningar. Om vinst uppkommer skall denna fördelas mellan restvärdet av tillgången och leasingfordringen. Vinsten till leasingfordringen skall tas upp i resultaträkningen och vinsten hänförlig till restvärdet skall istället adderas till det aktuella restvärde tillgångens har (IFRS, 2014).

##### **4.7.2 Typ B lease**

Denna kategori innefattar hyresåtaganden av fastigheter. Till en början redovisas den på liknande sätt som en Typ A lease men ändras sedan över tid. Ur leasetagarens perspektiv kommer leasingkostnaden att förbli konstant över den angivna perioden och redovisas som leasingkostnad i rörelseresultatet. Skulden kommer likväl som i en "Typ A lease" att räntebelastas i enlighet med effektivräntan. Tillgången, å andra sidan, kommer att ha en progressivavskrivning vilket innebär att beloppet kommer att vara lägre till en början. Totalt sett kommer än dock kostnaderna vara konstanta över perioden och belasta resultaträkningen jämnt över tid till skillnad från Typ A leasen som tenderar att generera en framtung resultatbelastning (IFRS, 2014). För en Typ B lease skall leasegivaren tillämpa de regler som är aktiva för operationella leasingavtal idag. Med detta menas att leasegivaren fortsatt redovisar tillgången i balansräkningen och samtidigt redovisar intäkten linjärt över leasingavtalets tidsram (IFRS, 2014).

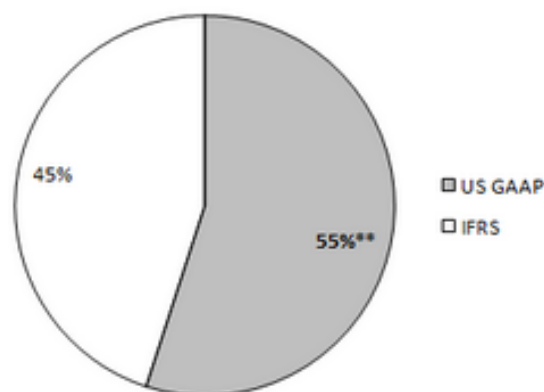
## 5. Empiri & analys

*Vår empiri grundar sig i de remissvar som inkommit på det reviderade utkastet som presenterades 2013. Här betraktar vi svaren med allt från regelverks tillhörighet, kultur och intressegrupp. Samtliga delfrågor besvaras tydligt och utifrån varje enskild respondents perspektiv.*

### 5.1 Inledning

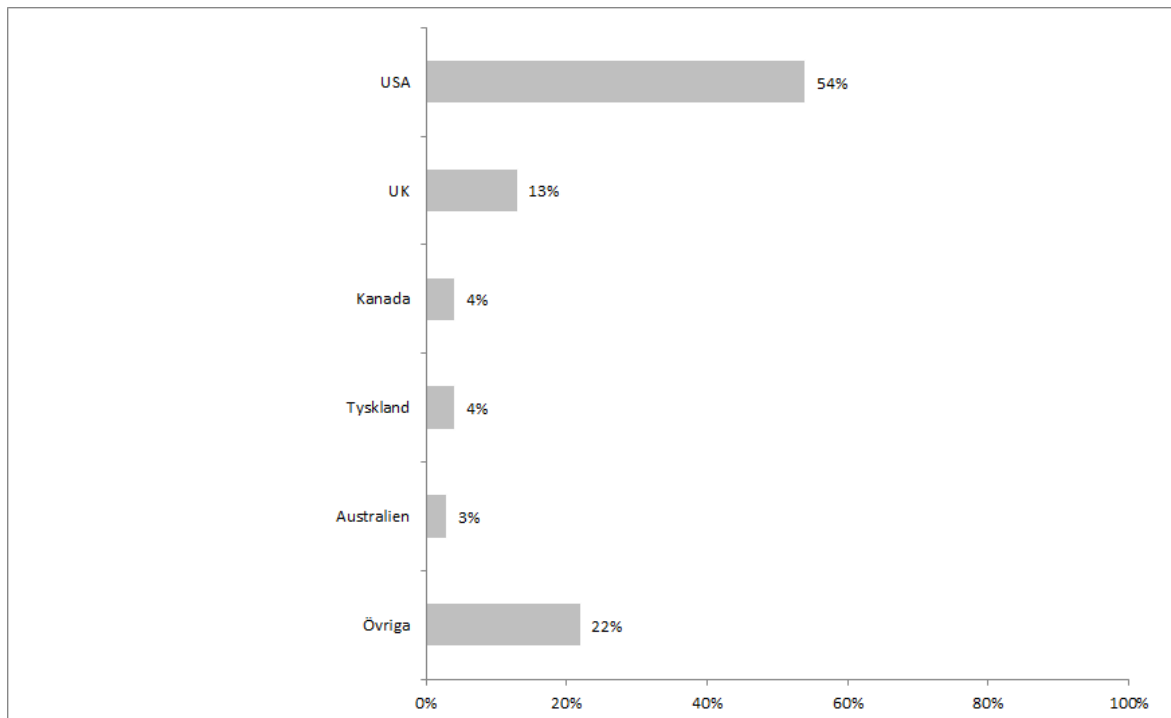
Utifrån den studie vi genomförde på leasingens reviderade utkast som presenterades 2013 kan vi nu kartlägga och sammanfatta de mest väsentliga ståndpunkterna som lyfts fram i remissvaren. För att strukturera upp svaren har respondenterna delats upp tre gånger. Den första indelningen sker efter vilket regelverk respondenten förhåller sig till. Därefter sker indelningen av remissvaren efter vilka länder respondenterna tillhör och till sist sker en indelning efter vilken intressegrupp remissvaret är utställt från.

Till det reviderade utkastet har 657 remissvar utfärdats där 55 procent av dessa representerades av aktörer som redovisar under regelverket US GAAP och övriga därmed under IFRS.



Figur 5.1 Andel remissvar från US GAAP respektive IFRS

Fördelningen ovan visade sig rimlig då vi undersökte vilka länder som hade representerats i diverse remissvar. Totalt sett hade remissvar från 37 länder, anglosaxiska så väl som kontinentala, lämnats in (se bilaga 1). Det mest aktiva landet, sett till remissvar, är USA som står för mer än 50 procent av samtliga kommentarer. USA följs sedan åt av Storbritannien, Kanada, Tyskland och Australien. Övriga länder presenteras i diagrammet nedan som en kategori vilken står för 22 procent av samtliga remissvar. För att en normbildning skall uppfattas legitim måste ett vitt spektrum av aktörer vara delaktiga i processen enligt Holder (2013). I de fall detta inte uppfylls kan man inte längre säkerställa att standarden utvecklas för det behov allmänheten efterfrågar (Holder, 2013). I detta fall kan antalet delaktiga ses som tillfredsställande då antalet remissvar är högt och spridningen är stor.



Figur 5.2 Andel remissvar från respektive land

Författarna till remissvaren har representerat många olika typer av organisationer där mindre leasingfirmor, enskilda aktieägare, banker, normgivare, revisionsbyråer är några av alla de former som visat sig aktiva. Då vi klassificerat in dessa i mer omfattande grupper har vi noga gått igenom deras åsikter för att objektivt kunna avgöra vilket perspektiv de haft i samband med att remissvaret utfärdats under normbildningsprocessen.

### 5.2 Undersökning av remissvar

Vår empiriska undersökning har tagit sin utgångspunkt i ett antal frågor där författaren till remissvaren ställt sig positiv eller negativ. För att sammanställa dessa frågor går vi till en början igenom ett antal remissvar för att bilda oss en övergripande uppfattning. Vi beaktar de frågor som visar sig mest väsentliga för respondenterna samt är nödvändiga för oss för att uppfylla uppsatsens syfte. De frågor som legat till grund för vår empiriska uppsats är:

- Finns det ett behov till att existerande leasingstandarderna skall förändras?
- Är ett samarbete mellan US GAAP och IFRS önskvärt vid framtagandet av den nya leasingstandarderna?
- Är det positivt med hårdare upplysningskrav?
- Är typ A leasing en positiv utveckling av standarderna?
- Är typ B leasing en positiv utveckling av standarderna?
- Är ED 2013 en förbättring jämfört med tidigare versioner?

Anledningen till att vi format frågorna som vi gjort är att vi önskar undersöka vilken inställning författarna till remissvaren har haft under standardens utveckling och genom detta få reda på deras position i normbildningsprocessen. Vidare vill vi undersöka huruvida detta har beaktats av normgivarna. Därmed är vår analys och empiri endast intressant att betrakta under denna tidsperiod och kan därför inte sättas i relation till den slutgiltiga standard som kommer att publiceras under 2015. Dock

kommer vår uppsats visa vilka intressenter, länder och normgivare som hittills har beaktats vid framtagandet av leasingstandarden. Denna information kan ligga som grund för att bilda sig en uppfattning om hur den slutgiltiga leasingstandarden kommer att se ut.

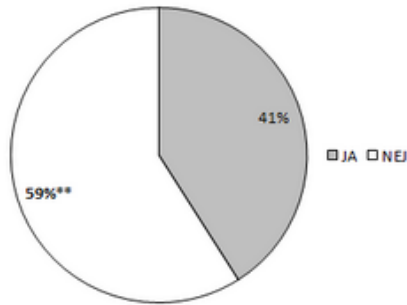
Frågornas utformning har gjort det möjligt för oss att dela in remissvaren i olika subgrupper och därmed gett oss möjlighet att analysera dessa ur olika perspektiv. Först jämförs de två regelverken US GAAP och IFRS där man kan utläsa vilka ställningstaganden som förekommer inom de två grupperna. Därefter presenteras ett kulturellt perspektiv genom en indelning av anglosaxiska och kontinentala länder. Även inom denna kategori är målet att studera respektive grupps ställningstaganden inom normbildningsprocessen för att se om de skiljer sig åt. Den sista indelningen skedde efter vilka intressegrupper som visat sig aktiva under processen. Den indelningsgrund vi valt är Preparers, Reporting Specific Organization samt Users. När vi betraktat remissvaren och placerat dessa under respektive grupp har indelningen primärt genomförts efter det perspektiv författaren uttrycker sig representera. I de fall detta inte står i klartext har vi undersökt organisationen och därefter klassificerat in den i en av ovanstående grupper. Fall kan givetvis förekomma där respondenten har ansett sig tillhöra en grupp och vi en annan. Vi har dock försökt reducera detta antal för att undersökningen skall kunna redovisa ett så sanningsenligt resultat som möjligt. Gemensamt för dessa tre perspektiv är att undersöka huruvida någon grupp har påverkat mer än någon annan.

När vi sammanställt resultaten har vi statistiskt säkerställt dessa med en signifikansnivå på 95 %. Detta gör att resultaten blir trovärdiga och vår analys kommer endast ta hänsyn till resultat som är signifikant underbyggda. Vilket i sin tur medför att vi inte kommer göra skillnad på procentsatser utan enbart visa eventuella skillnader inom de olika grupperna. Signifikanta skillnader är märkta med \*\* vid samtliga diagram.

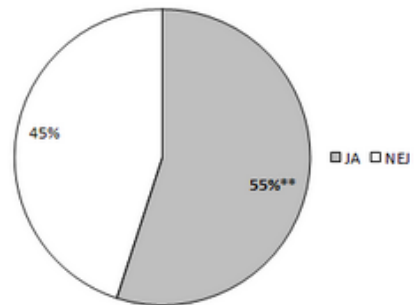
### ***5.3 Har normgivarna beaktat användarna tillhörande något av regelverkens åsikter mer än det andra under normbildningsprocessen?***

För att undersöka om normgivarna har beaktat användarna av något av regelverk mer än det andra under normbildningsprocessen har vi betraktat deras ställningstaganden i de frågor vi presenterade i avsnitt 5.2.

Genom att undersöka vilket behov de båda normgivarna har till att leasingstandarden skall förändras så får vi en första inblick i hur normbildningsprocessen inom IASB och FASB ser ut. Genom remissvaren ges författarna möjlighet att presentera deras åsikter på det utkast som ligger. Vad man kan urskilja mellan användarna under respektive regelverk är att författarna som redovisar enligt US GAAP inte har sett ett lika stort behov av att förändra den existerande leasingstandarden som de som redovisar enligt IFRS har gjort. I de två diagrammen nedan speglar sig de resultat vår undersökning visade.

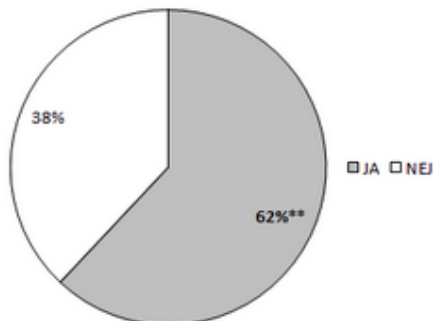


Figur 5.3 Behov av förändring inom US GAAP

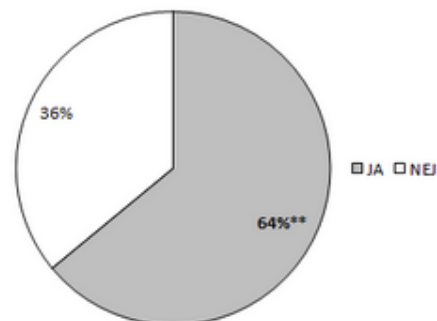


Figur 5.4 Behov av förändring IFRS

På samma sätt som ovanstående fråga ges vi även här en ytterligare komponent att betrakta inom normbildningsprocessen. Undersökningen gällande de olika regelverkens inställning till en konvergering har visat att både användarna av US GAAP och IFRS är positiva. Den politiska aspekten på normbildningsprocessen visar att kompromisser är essentiellt för att kunna arbeta fram ett tillfredsställande resultat. Detta givande och tagande skapar enligt Gerboth (1973) de intressekonflikter som uppstår i en normbildningsprocess. Detta bekräftar även delar av Tangs (1994) teori. Då anhängarna av de båda regelverken initialt är positivt inställda kommer detta att underlätta för normgivarna att konvergera leasingstandarderna. Hade en situation uppstått där den ena parten under normbildningsprocessen varit tydligt negativ hade projektet i sin helhet varit svårare att genomföra.

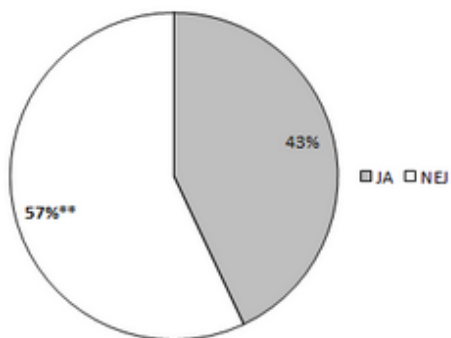


Figur 5.5 Positiv inställning till ett konvergensprojekt, US GAAP

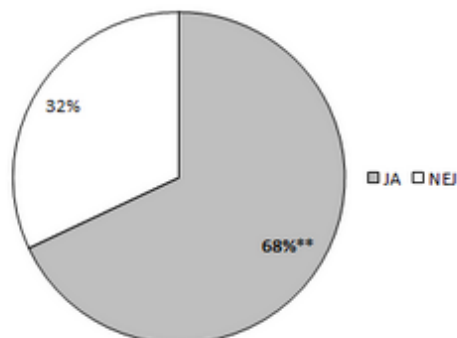


Figur 5.6 Positiv inställning till ett konvergensprojekt, IFRS

Genom att betrakta inställningen till hårdare upplysningskrav inom respektive regelverk så skiljer sig resultaten åt. Anhängare till US GAAP är negativt inställda till att hårdare upplysningskrav skall införas medan anhängare till IFRS har en positiv syn på detta. Denna fråga har engagerat många inom de olika regelverken och kommentarerna till detta har varit uttömmande i remissvaren. Detta kan förklaras med teorin The Economic Theory of Democracy Group som visar att den främsta anledningen till att delta i en normbildningsprocess är att det ekonomiska resultat man förväntar sig, överstiger de kostnader deltagandet medför. Då anhängare till IFRS visar sig ha ett större intresse av hårdare upplysningskrav kan vi anta att dessa upplever sig ha en större ekonomisk vinning (Durocher et al, 2007, s. 29).

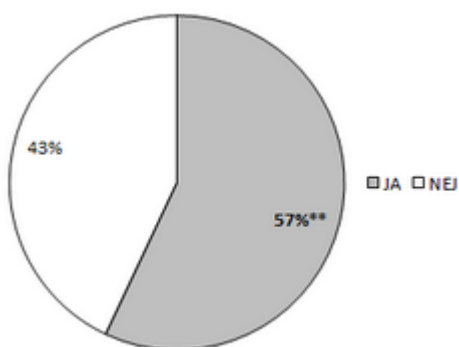


Figur 5.7 Inställning till hårdare upplysningskrav US GAAP

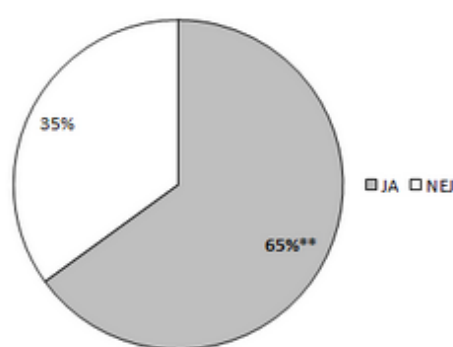


Figur 5.8 Inställning till, hårdare upplysningskrav, IFRS

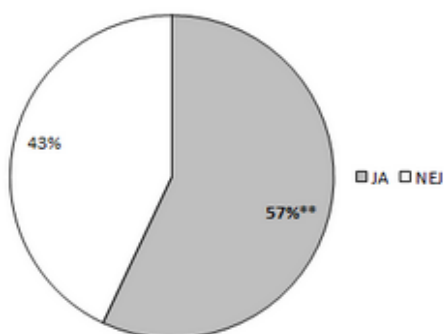
Gällande den nya kategoriseringen av leasingavtal där uppdelningen finansiell och operationell kommer att försvinna och istället ersättas av en typ A och typ B lease förekom en viss likhet. Inom både US GAAP och IFRS visas en signifikant skillnad i inställningen till den nya klassificeringen. Denna inställning var i båda fallen positiv.



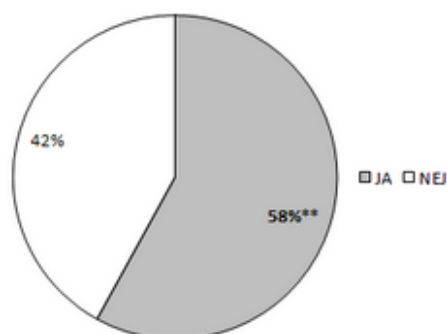
Figur 5.9 Positiv inställning till typ A leasing, US GAAP



Figur 5.10 Positiv inställning till typ A leasing, IFRS



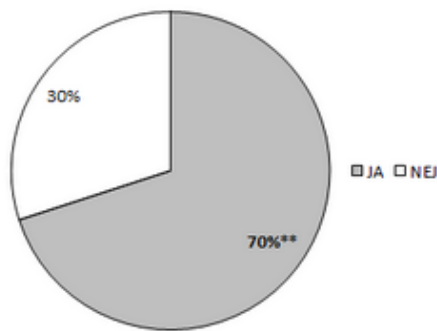
Figur 5.11 Positiv inställning till typ B leasing, US GAAP



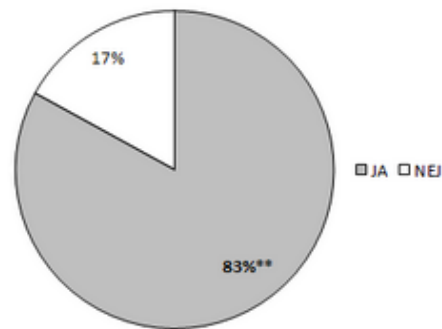
Figur 5.12 Positiv inställning till typ B leasing, IFRS

Den inställning som presenteras i undersökningen angående hur anhängarna till regelverken instämmer med påståendet att ED 2013 är en förbättring av det föregående utkastet visade sig lika. Anhängare till US GAAP så väl som IFRS ställde sig positiva till de förändringar som presenterats.





Figur 5.13 Positiv inställning till leasingstandardens utveckling, US GAAP

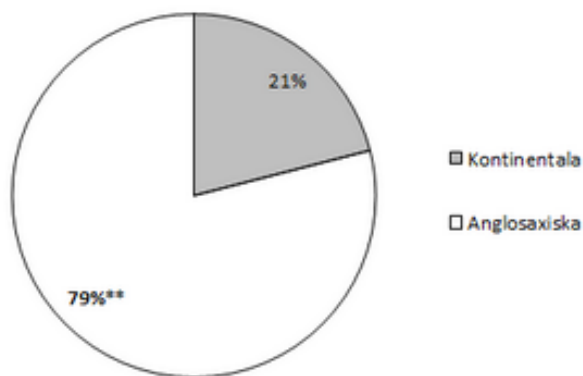


Figur 5.14 Positiv inställning till leasingstandardens utveckling, IFRS

Som vi kan se från vår empiriska undersökning skiljer sig åsikterna åt mellan normgivarna vid vissa situationer under normbildningsprocessen. Undersökningen har visat att US GAAP inte är positivt inställda till en förändring av deras existerande leasingstandard. Dock går det att urskilja en viss positivism vad gäller utvecklingen inom projektet. Att den existerande standarden kommer att omarbetas visar att hänsyn inte har tagits till användarna av US GAAP:s åsikter. Användare av de båda regelverken visade sig eniga i frågan om fördelarna med ett konvergerat projekt och detta samband speglades även i resterande frågor. Användarna av US GAAP ställde sig vidare negativa till hårdare upplysningskrav medan dess gelikar inom IFRS välkomnar förändringen. Att normgivarna sedermera har valt att skärpa upplysningskraven visar att IFRS användarnas åsikter har tagits i större beaktning.

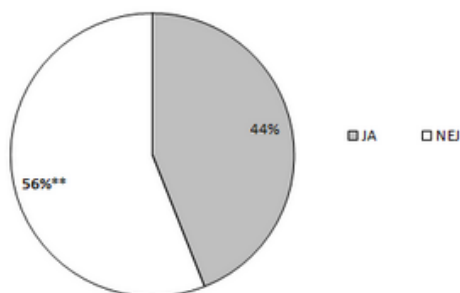
#### **5.4 Har normgivarna tagit större hänsyn till anglosaxiska eller kontinentala länder?**

Genom att undersöka normbildningsprocessen utifrån kontinentala och anglosaxiska länder kan vi betrakta om normgivarna beaktat någon kategori av länder mer än den andra. Likt Hofstede (1980) har vi inte tagit hänsyn till olika åsikter inom subgrupper under respektive kultur. Så väl som i föregående avsnitt har även denna undersökning sitt ursprung ur de frågor som presenterats i kapitel 5.2. Empirin har gett oss möjlighet att klargöra vilka skillnader och likheter som förekommit mellan anglosaxiska och kontinentala länder baserat på vilken av kulturerna författarna tillhör. Den fördelning av remissvar som då har framkommit har varit att anglosaxiska länder har varit mer representerat under normbildningsprocessen.

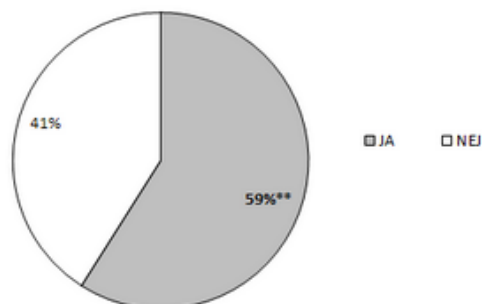


Figur 5.15 Andel remissvar mellan Anglosaxiska och kontinentala länder

Genom att betrakta vilken inställning författarna till remissvaren presenterat i frågan om de ser ett behov av att leasingstandarderna skall förändras så förekommer en viss skillnad. De anglosaxiska länderna har visat sig negativa till en förändring samtidigt som respondenterna under den kontinentala kategorin har ställt sig positiva.

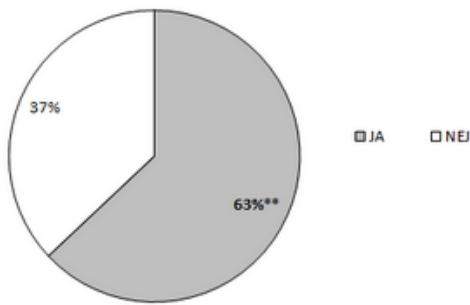


Figur 5.16 Behov av förändring, Anglosaxiska länder

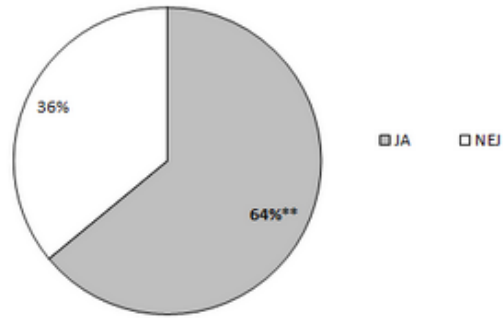


Figur 5.17 Behov av förändring, kontinentala länder

På liknande sätt som ovanstående fråga får vi här möjlighet att betrakta en ytterligare del av normbildningsprocessen. Här har vi valt att undersöka om det finns någon skillnad i uppfattning mellan Anglosaxiska och Kontinentala länder gällande en konvergering av leasingstandarderna. Något som kan hämma en harmonisering av regelverk, enligt MacArthur (1996), är den kulturella faktorn så väl som den ekonomiska. Då anhängarna till respektive kategori, i detta fall, presenterar en positiv åsikt åskådliggör det ett scenario där deras kulturella grundvärderingar är liknande vilket underlättar för regelverken att konvergera.

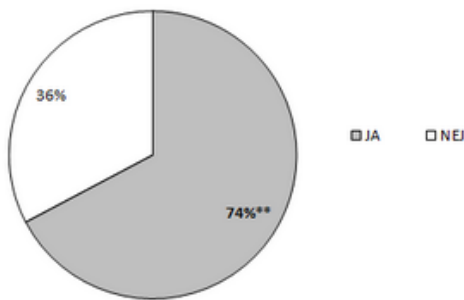


Figur 5.18 Positiv inställning till ett konvergensprojekt, anglosaxiska länder

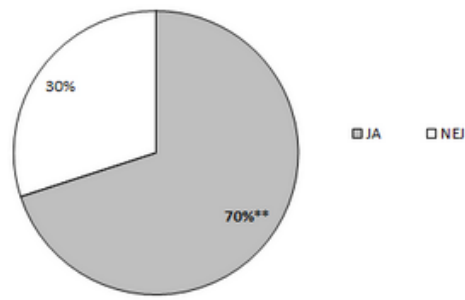


Figur 5.19 Positiv inställning till ett konvergensprojekt, kontinentala länder

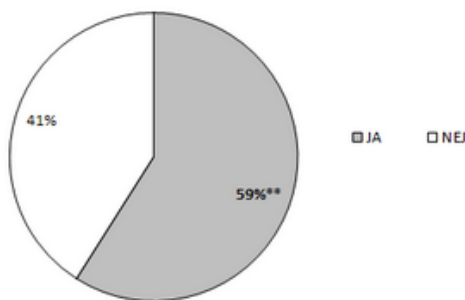
Genom att betrakta empirin och klargöra hur remissvaren från de anglosaxiska så väl som de kontinentala länderna ställt sig i frågan om den nya klassificeringen av leasingavtal så förekom en likhet. Båda indelningsgrupperna var positiva till den nya kategoriseringen av leasingavtal som innefattar både typ A och typ B.



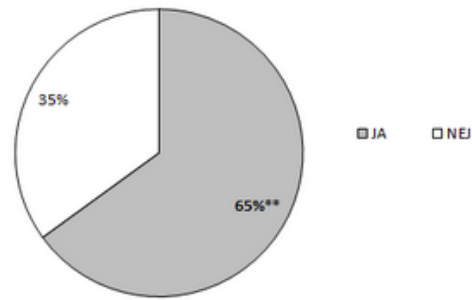
Figur 5.20 Positiv inställning till typ A leasing, anglosaxiska länder



Figur 5.21 Positiv inställning till typ A leasing, kontinentala länder



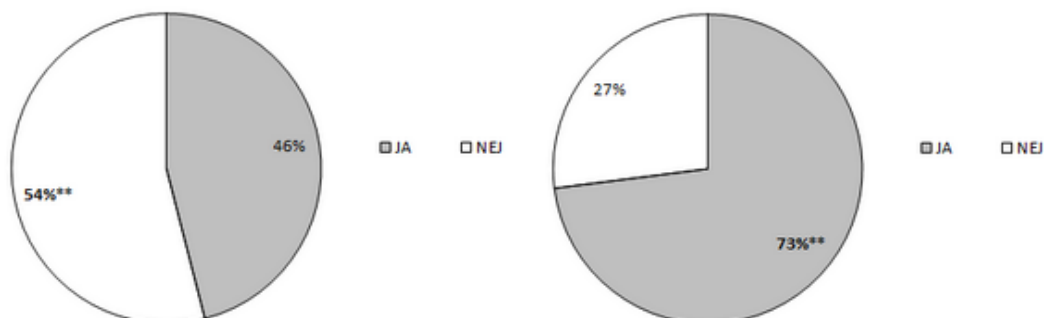
Figur 5.22 Positiv inställning till typ B leasing, anglosaxiska länder



Figur 5.23 Positiv inställning till typ B leasing, kontinentala länder

Genom att betrakta vilken inställning de kontinentala och anglosaxiska länderna hade gällande upplysningskrav förekom en skillnad. De anglosaxiska länderna förespråkade inte hårdare krav. Det gjorde däremot de kontinentala länderna, vilka ser detta som en förbättring. Detta kan bero på att de anglosaxiska länderna generellt sätt

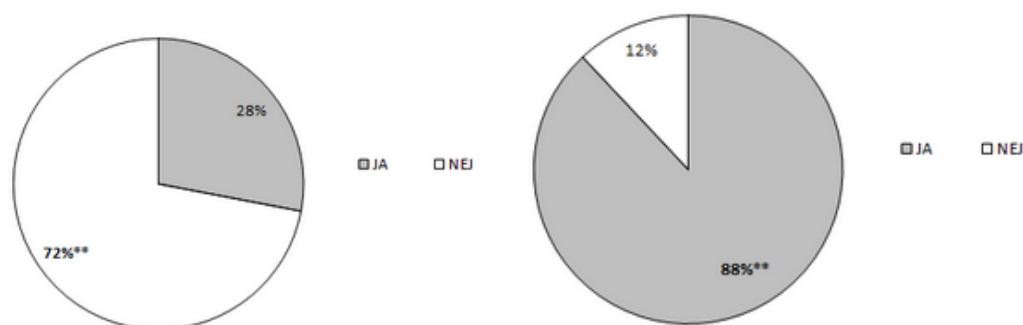
har hårdare upplysningskrav i sina befintliga standarder än kontinentala (Nobes och Parker, 2012).



Figur 5.24 Grupperns inställning till hårdare upplysningskrav, anglosaxiska länder

Figur 5.25 Grupperns inställning till hårdare upplysningskrav, kontinentala länder

Även i denna fråga visade sig respondenterna oense. Anhängare till de anglosaxiska länderna ställde sig negativa till den förändring som skett mellan leasingstandardens utkast 2010 och 2013. Remissvaren under de kontinentala länderna visade sig däremot positiva till den förändring som skett.



Figur 5.26 Positiv inställning till leasingstandardens utveckling, anglosaxiska länder

Figur 5.27 Positiv inställning till leasingstandardens utveckling, kontinentala länder

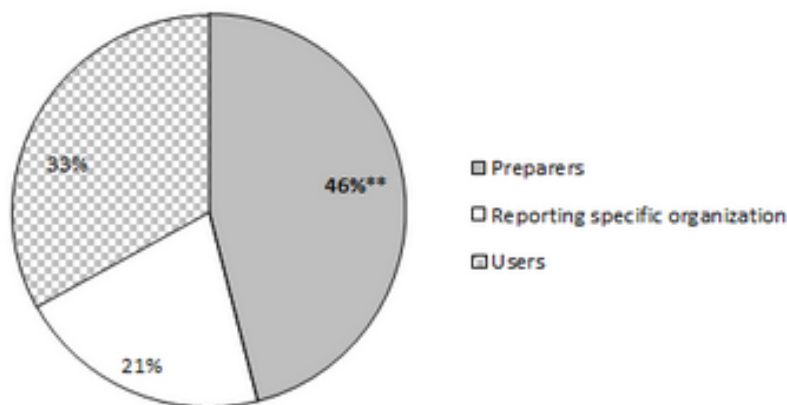
Genom att undersöka normbildningsprocessen utifrån kontinentala och anglosaxiska länder har vi upptäckt att vissa skillnader förekommer mellan dessa grupper. Dessa bekräftar Riahi- Belkaoui (1995) teori om att kulturen i sig skapar skillnader i preferenser av olika redovisningsalternativ. Genom att betrakta samtliga remissvar visade det sig att de anglosaxiska länderna var mer aktiva under processen och att ett större antal remissvar kommer från denna grupp. Trots detta har deras genomslagskraft varit lägre än den kontinentala gruppens. Även i nästa fråga vi undersökte tydliggjordes en skillnad. Där visade undersökningen att de anglosaxiska länderna inte såg ett behov av att leasingstandardens skulle förändras. Denna förändring uppmuntras däremot av den kontinentala gruppen. Då beslutet om förändring är fattat och standarden de facto kommer att förändras visar detta att normgivarna inte tagit hänsyn till de anglosaxiska ländernas åsikt. De kulturella olikheterna i normbildningsprocessen kan enligt MacArthur (1996) försvåra

utvecklingen av processen. I detta fall är de båda grupperna positiva till att leasingstandarden konvergeras mellan regelverken vilket innebär att de komplikationer som förväntas uppstå inte blir lika påtagliga. En smidigare konvergering kommer även att ske då den nya kategoriseringen av leasingavtal är densamma mellan de anglosaxiska och kontinentala länderna. Båda länderna är positiva till en förändring där indelningen operationell och finansiell försvinner och ersätts med typ A och typ B leasing. En ytterligare skillnad vi kan urskilja från undersökningen är de två gruppernas inställning till hårdare upplysningskrav. Där visade den kontinentala gruppen att hårdare krav var önskvärt medan den anglosaxiska gruppen ställde sig negativa. Viktigt att ha i åtanke är att frågan är besvarad utifrån deras uppfattning om sitt eget lands aktuella krav på upplysning då frågan är ställd emot existerande standarder.

Totalt sett kan vi konstatera att de kontinentala ländernas åsikter har beaktats mer av normgivarna vid framtagning och förändring av den nya leasingstandarden.

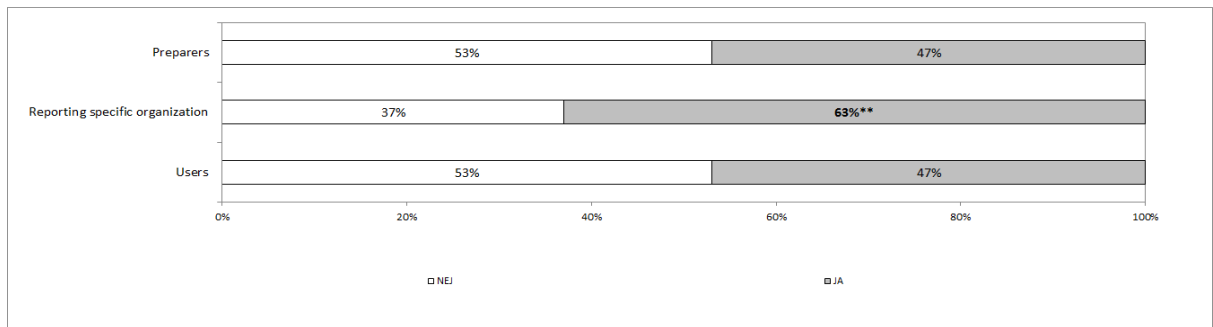
### 5.5 Är det någon intressegrupp som har större inflytande än resterande?

Genom att undersöka remissvaren efter grupperna Preparers, Reporting Specific Organization samt Users kunde vi urskilja hur stor andel som utfärdats från respektive intressegrupp. Det visade sig att Preparers utgjorde den största delen och var signifikant större än de båda andra grupperna. Detta deltagande kan stämma överens med det resonemang Sutton (1984) presenterar i The Economic Theory of Democracy Group. Han menar att deltagandet inom en grupp grundar sig i de ekonomiska fördelar gruppen förväntas erhålla. Vidare menar Sutton (1984) att preparers ofta är den grupp som ser störst ekonomisk vinning med deltagandet och därför är den mest aktiva gruppen. Att så är fallet kan vi dock inte bevisa då en sådan undersökning är alltför omfattande.



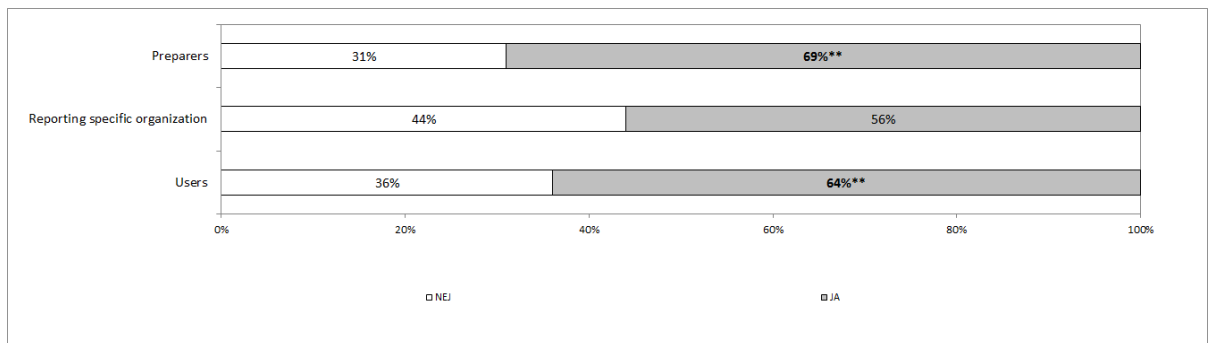
Figur 5.28 Fördelning av remissvar mellan intressegrupperna

För att undersöka normbildningsprocessen utifrån ett intressentperspektiv har vi betraktat samma frågor som ovan med en indelning av remissvaren i Preparers, Reporting Specific Organizations samt Users. Genom att betrakta det totala behovet av förändring utifrån de olika intressegrupperna visar empirin att det förekommer en tydlig skillnad. Preparers samt Users ställer sig tvådelat positiva och negativa i frågan. Reporting Specific Organization ställer sig däremot enat positivt till att leasingstandarden skall förändras.



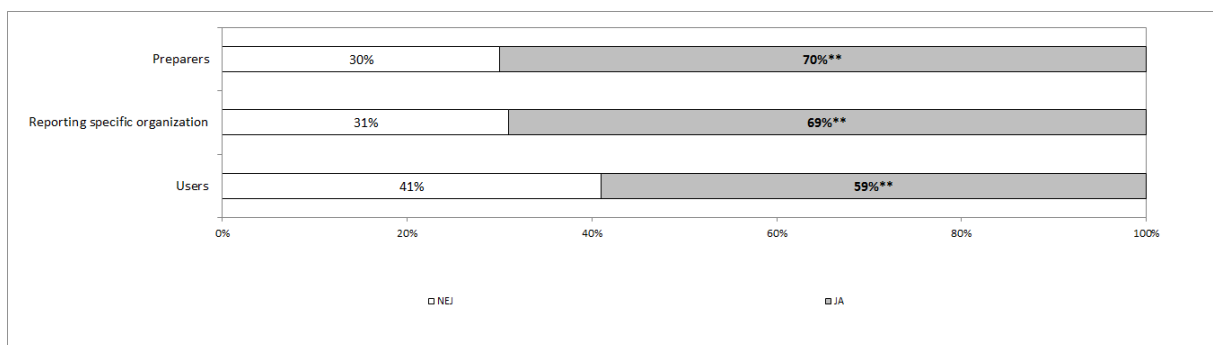
Figur 5.29 Behov av förändring inom de olika grupperna totalt sett

Genom undersökningen i frågan hur gruppernas inställning var till att leasingstandarden konvergeras förekom vissa skillnader. Grupperna Preparers samt Users ställde sig både positiva till detta projekt. Dock ställde sig gruppen Reporting Specific Organization totalt sett varken positivt eller negativt. Preparers åsikter så väl som Users åsikter har beaktats i denna fråga. Då Reporting Specific Organization inte är enig går det varken att verifiera eller dementera en eventuell beaktning.



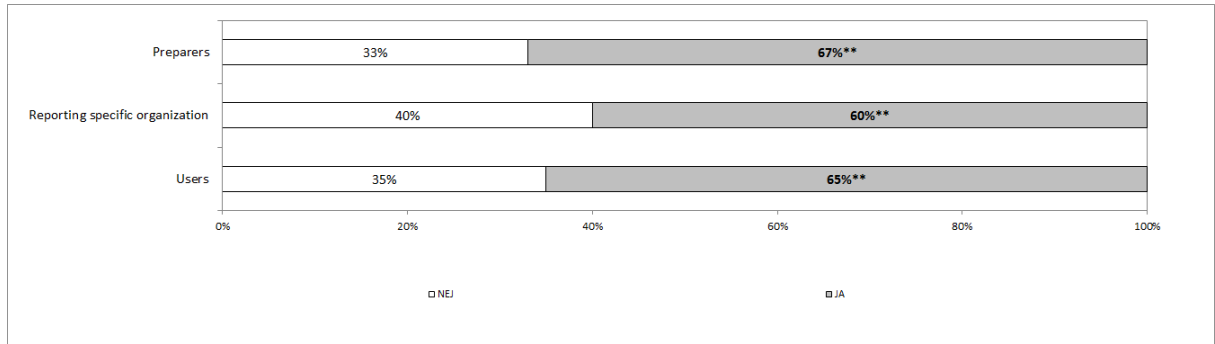
Figur 5.30 Grupperns inställning till ett konvergensprojekt, totalt sett

I den kommande frågan var samtliga grupper överens om att förändringen var av godo. Frågan berör gruppernas inställning till hårdare upplysningskrav.



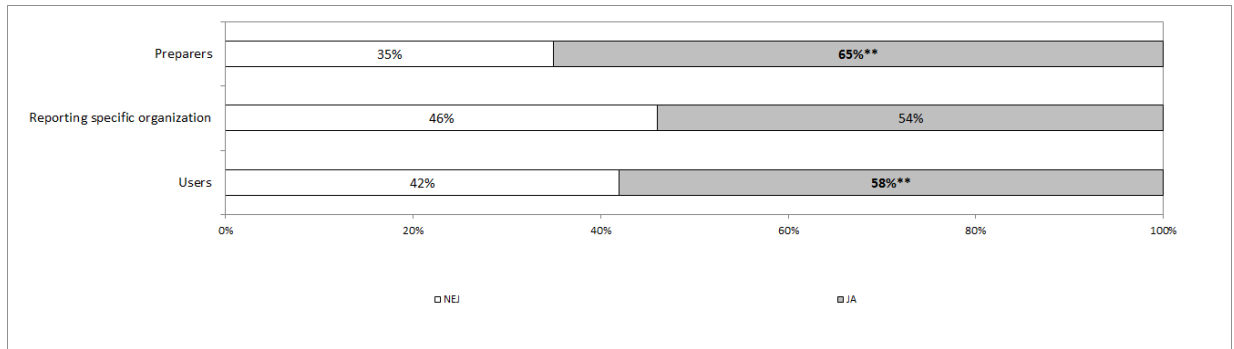
Figur 5.31 Grupperns inställning till hårdare upplysningskrav, totalt sett

Till den nya klassificeringen av leasingavtal var gruppernas inställning densamma till typ A leasen där samtliga var positiva till förändringen. Deras inställning har alltså blivit beaktad då en förändring har förekommit.



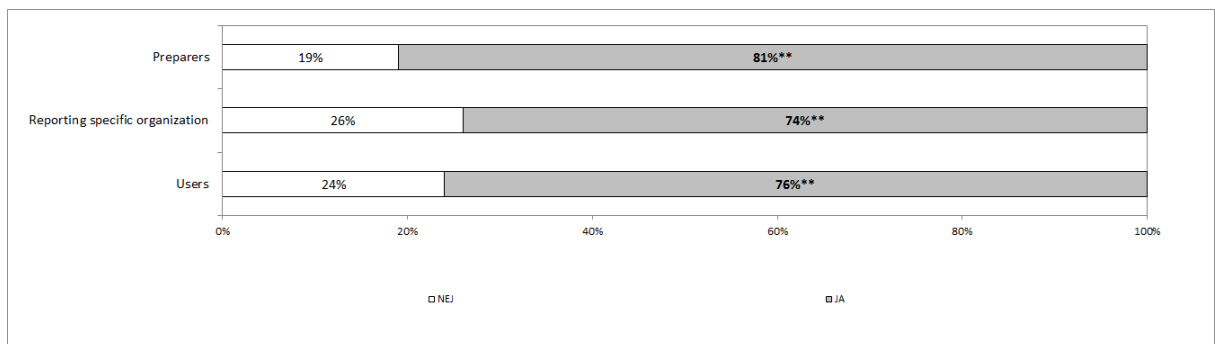
Figur 5.32 Grupperns inställning till typ A leasing, totalt sett

Gällande den förändring som berör typ B åtaganden var uppfattningen delad mellan grupperna. Preparers så väl som Users ställde sig positiva till typ B klassificeringen. Däremot var gruppen Reporting Specific organization splittrad, där ena halvan är positiv och andra negativ.



Figur 5.33 Grupperns inställning till typ B leasing, totalt sett

När grupperna uttalade sig huruvida det reviderade utkastet 2013 utgjorde en förbättring av utkastet 2010 eller inte var alla grupper eniga. Inställningen var positiv där en fortsatt utveckling önskas.



Figur 5.34 Grupperns inställning till leasingstandardens utveckling, totalt sett

Empirin visar att flest remissvar har kommit från Preparers, därefter Users och tillsist Reporting Specific Organization. Detta kan enligt Sutton (1984) bero på att Preparers har större förväntad vinning av att påverka normbildningsprocessen än övriga grupper. Som det illustreras i figur 5.29 är gruppen Reporting Specific Organization positiv till att en förändring av leasingstandarderna skall ske. Även detta faller in i Suttons teori (1984) om lobbying då dessa åsikter kan grunda sig i att gruppen förväntas tjäna på att standarderna förändras. Hur förändringen sedan blir påverkar inte

de eventuella extra arbetsuppgifterna samt inkomsterna och det kan därför i sin tur förklara varför gruppen inte är lika enig i vissa av de andra frågorna.

Då grupperna har liknande åsikter i de olika frågorna går det inte att urskilja vilka av gruppernas intressen som har beaktats vid förändringen av leasingstandarden. Vi kan alltså inte påvisa att någon grupp har lyckats fånga lagstifningen och därmed förkastas Capture Theory (Deegan och Unerman, 2011). En slutsats som dock kan dras är att om en grupp är enig i sina åsikter så kommer den gruppens intressen bejakas.



## 6. Resultat

---

*I detta avsnitt för vi en diskussion om varför utfallet blivit som det blivit och vilka bakomliggande faktorer som kan tänkas ligga till grund för detta. Detta avslutas sedan med förslag till framtida forskning.*

---

### 6.1 Slutdiskussion

Den totalundersökning vi genomfört på det reviderade utkastet 2013 har resulterat i den data vi presenterat ovan. Utifrån denna information kan man dra slutsatser kring vilka åsikter som tagits i beaktning i framtagandet av den nya leasingstandard. Viktigt att ha i åtanke då man betraktar remissvar och liknande data vid en process är att lobbying kan förekomma på många olika plan. Det finns därför en risk för att vissa av remissvaren är beställda eller på annat sätt skapade för att vinkla processen i en eller annan riktning. Detta kan göra att utfallet av leasingstandard så väl som vår undersökning blir snedvriden och inte helt överensstämmer med verkligheten. En annan aspekt att betrakta vid analys av remissvar är att respondenternas åsikter kan komma att representera normbildningsprocessen felaktigt. Detta då aktörer och intressenter som är tillfredsställda med standardens utveckling ofta väljer att avstå från att kommentera och därmed också avstår från att påverka normbildningsprocessen. I samtliga remissvar har respondenterna presenterat synpunkter på den befintliga processen, antingen delar av standarden eller standarden som helhet vilket är ett scenario vi finner rimligt. Remissvaren från det reviderade utkastet 2013 betraktade vi utifrån tre olika perspektiv.

Trots att användarna av US GAAP har varit mer aktiva i sina försök att påverka normbildningsprocessen kan vi se tendenser till att IFRS har beaktats mer. I de fall då regelverkens åsikter skiljt sig åt har standarden utvecklats i den riktning IFRS önskat. Detta kan ses initialt då användarna av US GAAP ville behålla sin befintliga standard. Vidare framkom att IFRS såg ett behov av hårdare upplysningskrav medan användare av US GAAP inte såg detta nödvändigt. Dock kan vissa faktorer påverka resultatet i och med skillnader mellan de existerande standarderna. Om den ena standarden redan nu är strängare än den andra blir det svårare för den gruppen att se vad hårdare upplysningskrav skulle fylla för funktion. Nobes och Parker (2012) beskriver att anglosaxiska länder generellt har högre krav på upplysning än kontinentala vilket skulle kunna bekräfta det resultat som presenterades (Nobes och Parker, 2012).

Detta är något som styrker de resultat av åsikter vi kommit fram till i vår undersökning. Även här har normgivarna valt att beakta IFRS. I övrigt har användarna av regelverken varit eniga och utvecklingen har följt deras åsikter. En anledning till att IFRS har beaktats mer av normgivarna kan förklaras med Holders (2013) teori om att ett brett deltagande ger legitimitet till en normbildningsprocess. Enligt denna teori kan det alltså vara så att deltagandet från många länder inom IFRS skapar större legitimitet för deras åsikter i normbildningsprocessen och därför beaktas dessa mer. Då det är användare av IFRS som har upplevt ett problem på marknaden och tryckt på för en förändring, se figur 5.4. Detta kan jämföras med det resonemang Deegan och Unerman (2011) förespråkar med att en reglering uppstår först då en ineffektiv marknad får påtryckningar av allmänheten att reglera denna. Posner (1974) motsätter sig detta och menar istället att det är egenintresset som styr inom de stora organen. I det här fallet ser vi däremot möjlighet att dessa teorier kan komplettera varandra. Det kan ha varit det allmänna intresset med påtryckningar som lett till att processen

påbörjats och att IASB, som organisation, ställt sig negativa till detta men ändå valt att utföra projektet på grund av sina egenintressen.

Genom att betrakta i vilken utsträckning normgivarna tagit hänsyn till anglosaxiska så väl som kontinentala länder såg vi att kontinentala länder hade större genomslag. De anglosaxiska länderna hade redan från början en negativ inställning till att leasingstandarden skulle förändras vilket inte hörsammades. Förändringen som håller på att ske är dock något som de kontinentala länderna önskat. Likväl som mellan regelverken, skiljer sig även här åsikterna om upplysningskraven åt. De kontinentala är positiva till hårdare upplysningskrav vilket utfallet sedermera har blivit. Att kulturen har haft såpass stor inverkan på leasingens utformning anser vi är i enlighet med Zeffs (2002) teori där han betraktar normbildningsprocessen som ett politiskt spel och att denna utvecklas åt att bli mer och mer politisk. Resultatet stämmer även överens med Grays (1988) studier som visar att kultur och redovisning är nära sammankopplat.

Det tredje perspektivet vi betraktat har varit någon intressegrupp haft större inflytande under processen än någon annan. Likt vi beskrev i analysen ovan kan det resultat vi uppnått kopplas samman med det resonemang Sutton presenterat (Sutton, 1984). Preparers visade sig vara den mest aktiva gruppen i normbildningsprocessen vilket kan antas bero på att denna grupp generellt kan dra större ekonomiska fördelar av en potentiell förändring. Gruppen Preparers har i varje fråga haft en signifikant inställning och utvecklingen av leasingstandarden har varit i den efterfrågade riktningen. Detsamma gäller även för Users och Reporting Specific Organization i de frågor där grupperna haft en gemensam inställning. Noterbart är dock att gruppen Reporting Specific Organization initialt är positiva till en förändring av leasingstandarden men inte är lika enad som grupp i vissa av de övriga frågorna. En anledning till detta, i enlighet med Tutticcis (1994) teori, kan vara att denna grupp ser en ekonomisk vinning vid förändring av standarden medan hur standarden sedan förändras inte väntas påverka gruppen ekonomiskt.

Intressant att notera är att samtliga perspektiv har varit positiva till att leasingstandarden konvergeras. Detta är en inställning vi tror är av största vikt för att lyckas med det här projektet. Vi tror även att det kan fungera som en fingervisning mot att andra konvergenser tas emot väl av omgivningen.

Som presenterats ovan kan vi konstatera att IFRS:s åsikter har beaktats mer än användarna av US GAAP, kontinentala länder har haft mer inflytande än anglosaxiska samt det inte går att påvisa att någon av grupperna har beaktats mer än någon annan. När vi sen jämför resultaten från de tre perspektiven kan vi konstatera att kulturen har haft störst inverkan på normgivarna. Detta kan förklaras genom att vi betraktade vilka länder som tillhörde vilka grupper i respektive fråga. Vi konstaterade till en början att IFRS beaktats mer än US GAAP.

När vi sedan kategoriserade in remissvaren efter anglosaxiska och kontinentala länder visade det sig att den anglosaxiska gruppen bestod av användare från både US GAAP och IFRS medan det i den kontinentala gruppen endast bestod av användare av IFRS. Trots att den kontinentala gruppen förlorade användare av IFRS, som tidigare har ansetts blivit beaktade, var det trots allt deras åsikter som främst togs i beaktning. Detta styrker att kulturen har haft den starkaste inverkan på normgivarna. För att

förtydliga detta kan förhållandet mellan kultur och regelverk jämföras med två fotbollsmatcher. I den första matchen spelar A mot (B och C). Denna match vinnas då av (B och C) och man fördelar därför om lagen. B byter sida och konstellationen blir istället (B och A) mot C. Även denna match vinnas av C och vi kan därmed konstatera att C är den avgörande faktorn till vinsten och att B i sammanhanget inte blir betydelsefull.

Syftet med vår uppsats är att försöka utröna huruvida det är någon aktörs åsikt som normgivarna främst tagit i beaktning vid framtagandet av den nya leasingstandard. Vår undersökning har visat att det är kulturen som har influerat normgivarna mest.

## **6.2 Framtida forskning**

Intressant att undersöka vidare hade varit hur normbildningsprocessen fortlöper och betrakta hur den slutgiltiga standarden blir. Då vi har undersökt normbildningsprocessen hittills hade kommande undersökningar kunnat undersöka utvecklingen fram till att leasingstandard publiceras. Med denna information skulle man kunna jämföra de mönster som uppstår. Har samma åsikt beaktats i det förstnämnda intervallet av normbildningsprocessen likväl som under det andra intervallet. Om inte - vad kan det då bero på?

Vår undersökning har visat att alla våra perspektiv, dvs. mellan regelverken, kategorier av länderna samt intressegrupperna initialt haft en positiv inställning till att leasingstandard skall tas fram. Denna inställning kan sättas i relation till den slutgiltiga standard som sedan publiceras. Underlättar inställningen till det resultat som sedan presenteras och påverkas leasingstandardens normbildningsprocess av den?

Då leasing är en finansieringsform näst intill alla berörs av hade det varit intressant att undersöka vilka effekter den nya leasingstandard fått på marknaden. Man hade både kunnat sätta den i relation till de tidigare leasingstandarder som funnits och klargöra vilka delar som uppfattats problematiska och inte. Vidare hade man kunnat undersöka vilka branscher som påverkats mest och varför vissa i så fall drabbats mer än andra.

Det hade även varit intressant att se hur leasingbranschen i sin helhet påverkas. Kritiker till den nya standarden hävdar att branschen kommer gå på knäna och att många företag kommer att bli tvungna att rikta om sin verksamhet eller stänga ner. En intressant undersökning hade därför varit hur utfallet några år senare blivit och vilka som gått vinnande ur denna förändring.

En annan intressant aspekt att undersöka hade varit att jämföra de engagerade intressenterna i leasingstandardens normbildningsprocess med processer inom andra redovisningsområden. Finns det likheter mellan dessa processer där det består av samma intressenter eller skiljer sig deltagandet åt efter vilket ämne det är som diskuteras.

Andra intressanta aspekter kan vara att jämföra intressenters inställning till konvergerade redovisningsstandarder generellt. Vidare skulle man även kunna jämföra olika konvergensprojekt och se vilka mönster som kan tänkas uppstå. Rimligtvis underlättar den primära inställning processens arbetsgång i jämförelse med de konvergensprojekt som motarbetas av berörda intressenter.

## **Källhänvisning**

### **Internetsidor**

FASB (1976). Statement of Financial Accounting Standards No. 13. Tillgänglig online:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1218220124481&acceptedDisclaimer=true](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220124481&acceptedDisclaimer=true) (Hämtad 2015-03-21)

FASB (2013). Rules of Procedure. Tillgänglig online:  
[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1176162391050](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176162391050) (Hämtad 2015-03-20)

FASB (2015). *PROPOSED 2015 US GAAP. Financial Reporting Taxonomy*. Tillgänglig online:  
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage%26cid=1176164335312> [Hämtad 2015-02-25].

IFRS (2012): *Technical Summary*. Tillgänglig online:  
<http://www.ifrs.org/documents/ias17.pdf> (Hämtad 2015-03-28)

IFRS (2014): International Accounting Standards Board. Tillgänglig online:  
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2014/January/AP03B-LEASES.pdf> (Hämtad 2015-03-19)

IFRS (2014b): *Conceptual Framework*. Tillgänglig online:  
<http://media.ifrs.org/2014/Projects/Conceptual-Framework/Webinar%20Conceptual%20Framework.pdf> (Hämtad 2015-04-05)

IFRS (2015): International Accounting Standards Board. Tillgänglig online:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx> (Hämtad 2015-03-19)

IFRS (2015b): *Leases: Definition of a Lease*. Tillgänglig online:  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Leases-Project-Update-February-2015.pdf> [Hämtad 2015-02-15]. Sid. 2.

IFRS (2015c). *Who we are and what we do*. Tillgänglig online:  
<http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/Who-We-Are-January-2015.pdf> (Hämtad 2015-02-25).

IFRS (2015d). How we develop IFRSs. Tillgänglig online:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx> (Hämtad 2015-03-19).

The Norwalk Agreement, (2015). *Memorandum of Understanding*. [online] Available at:  
<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobke>

[y=id&blobwhere=1175819018817&blobheader=application/pdf](#) [Accessed 25 Feb. 2015].

### **Litteratur**

- Artsberg, K. (1992). *Normbildning och redovisningsförändring*. Malmö.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori - policy och -praxis*. Malmö: Liber ekonomi. Sid. 45.
- Bryman, A. (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Liber. Sid. 94-95
- Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Andra upplagan. Stockholm: Liber. sid. 50, 400-405.
- Deegan, C. (2000) *Financial Accounting Theory*, Australia.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. Andra upplagan., Berkshire: McGraw-Hill Higher Education.
- Denscombe, Martyn (2000). *Forskningshandboken*. Lund: Studentlitteratur.
- Green, E. (1985). *Leasing i Sverige*. Lund: Studentlitteratur.
- Holme, I., & Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik - om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur, Lund.
- Hofstede, G. (1991) *Organisationer och kulturer*. Lund.
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002). *Vad hur och varför?* Lund: Studentlitteratur.
- Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Doxa.
- Nobes, C. and Parker, R. (2012). *Comparative International Accounting*. 12th ed. Pearson.
- Patel, R., Davidsson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. 3:e upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Riahi-Belkaoui, A. (1995) *The Cultural shaping of Accounting*. Wetsport.
- Riahi-Belkaoui, A. (2000) *Accounting Theory*. Fjärde upplagan, London.
- Rosing, H. (1982). *Vetenskapens logiska grunder*. Helsingfors: Schildts.

## **Rapporter**

Nailor, H. & Lennard, A. (2000). *LEASES: Implementation of a New Approach*. Financial Accounting Series. Financial Accounting Foundation. Sid. 2.

## **Vetenskapliga artiklar**

Carruthers, och Espeland, (1991). *Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality*, sid.33, 34 & 40.

Damant, David (2003), "Accounting standards- a new era", *Balans sheet*, volym 11.

Durocher, Sylvain; Fortin, Anne; Côté, Louise (2007) "Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory building study", *Accounting, Organization and Society*. Volym 32

Gerboth, D.L. (1973) "Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry" *The Accounting Review*, nummer 3.

Goeltz, R. K. (1991). "International Accounting Harmonization" The Impossible (and Unnecessary?) Dream. *Accounting Horizons*. Nummer 5, sid 85

Gray, S.J. (1988) "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*. Volym 24. s. 3-14

Hussein, M.E.A. (1981). The Innovative Process in Financial Accounting Standards Setting. *Accounting, Organizations and Society*. Nummer 6

Hofstede, G. (1980) *Culture consequences: International Differences in Work-Related Values*, Beverly Hills.

Holder, A. D., Karim, K. E., Jingrong Lin, K. & Woods, M. (2013) A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: *Accounting for contingencies, Advances in Accounting*, nummer 29. Sid. 134- 153

Köningsgruber, R. (2014) Accounting Standards Setting in Two Political Contexts, in R. Di Pietra, L. McLeay & J. Ronen, (eds.), *Accounting and Regulation*, New York: Springer, sid. 59-78

MacArthur, J.B. (1996) An Investigation into the influence of Cultural Factors in the International Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of E32, Comparability of Financial Statements, *The international Journal of Accounting*, nummer 2.

Posner, R.A. (1974) Theories of economic regulation, *Bell Journal of Economics and Management Services*, volym 5

Richardson, Alan J. & Eberlein, Burkard. (2011). Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board. I: *Journal of Business Ethics*, Volym 98. Sid 217-230

- Sutton, Timothy G. (1984) "Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: a Downsian analysis", *Accounting, Organization and Society*. Nummer 9:1
- Tandy, Paulette R. & Wilburn, Nancy L. (1992) "Constituent Participation in Standard-Setting: The FASB's First 100 Statements", *Accounting Horizons*, Nummer 6:2
- Tang, Q. (1994) "Economic Consequences of the International Harmonization of Accounting Standards: Theory and its Chinese Application", *The International Journal of Accounting*.
- Tutticci, I., Dunstan, K. och Holmes, S. (1994). "Respondent lobbying in the Australian accounting standard setting process." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, nummer 2
- Zaltman, G., Duncan, R. & Holbeck, J. (1973). *Innovations and Organizations*. New York. Sid. 58
- Zeff, S. A. (2002) "Political lobbying on proposed standards. A challenge to the IASB", *Accounting Horizons*, nummer 1.
- Zeff, S.A. (2007) "Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality". *The British Accounting Review* 39. Sid. 290-302
- Zeff, S. (2008). "IFRS Developments in the USA and EU, and Some Implications for Australia", *Australian Accounting Review*, nummer 18. Sid. 282

### ***Bilaga 1***

Land	Procent	forts	forts2
USA	53.66%	Denmark	0.46%
UK	12.96%	Israel	0.46%
Canada	4.27%	Norway	0.46%
Germany	3.66%	South Korea	0.46%
Australia	3.05%	Indonesia	0.30%
France	2.59%	Mexico	0.30%
Japan	1.52%	New Zealand	0.30%
Belgium	1.37%	Taiwan	0.30%
Hong Kong	1.37%	Argentina	0.15%
Netherlands	1.37%	Czech Republic	0.15%
Brazil	1.22%	Greece	0.15%
Switzerland	1.07%	Italy	0.15%
Singapore	1.07%	Kenya	0.15%
Spain	1.07%	Korea	0.15%
China	0.91%	Luxembourg	0.15%
Finland	0.91%	Malaysia	0.15%
India	0.76%	Poland	0.15%
Ireland	0.76%	Qatar	0.15%
Sweden	0.76%	Russia	0.15%
South Africa	0.61%	Saudi Arabia	0.15%
		Zambia	0.15%

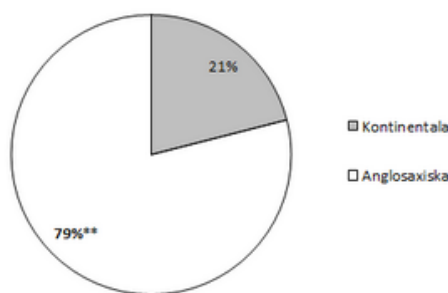


# Kan beslut grundas i kultur?

**Den nya leasingstandarden har engagerat människor från hela världen vilket har gett en bred normbildningsprocess. Hur denna utveckling skall fortskrida finns det olika uppfattningar om. Finns det tecken på att normgivarna beaktat någons intresse mer än någon annans?**

**F**enomenet leasing härstammar från dåtidens Irak med uthyrning av kreatur. Leasing, som det ser ut idag, uppkom först i slutet av 1800-talet då Bell Telephone Company började hyra ut deras utrustning istället för att sälja den. Idag förekommer vissa komplikationer med den existerande kategoriseringen och redovisningen av leasingåtaganden. Detta har medfört att leasingstandarden har ifrågasatts och som svar på detta har IASB och FASB, sedan 2006, valt att gemensamt eliminera problemet genom ett konvergensprojekt. Detta förslag presenterar en ny kategorisering av leasingavtal där uppdelningen efter finansiella och operationella avtal ersätts av Typ A och Typ B.

Vid Lunds Universitet genomfördes nyligen en undersökning om huruvida någon har beaktats mer av normgivarna vid framtagandet av den nya leasingstandarden. Författarna, Pontus Fridheimer och Gustaf Lindahl, beaktade då samtliga 657 remissvar som publicerades till det reviderade utkastet 2013. Studien berör tre perspektiv vilka är kultur, regelverk och intressegrupper där dessa i slutändan ställs emot varandra. Studien visar att *preparers* engagerat sig mest i processen. Den visar även att USA har varit det överlägset mest aktiva landet och står ensamt för totalt hela 54 % av de inkomna remissvaren. Detta deltagande speglar sig även i den fördelning som förekommer mellan anglosaxiska och kontinentala länder där anglosaxiska länder visade sig överrepresenterade.



Figuren visar fördelningen av remissvar, inkomna från kontinentala och anglosaxiska länder.

Man kan då tänka sig att detta deltagande skulle innebära en spegelbild av det inflytande respektive grupp fått. Dock visade studien att så inte var fallet. Ingen intressegrupp har beaktats mer än någon annan och anhängare till IFRS har beaktats mer än anhängare till US GAAP. Författarna presenterar även ett oväntat resultat där det framgår att den största beaktade faktorn är kulturen.

**Det kan verka syniskt** att ställa grupper mot varandra och resultatet är till viss grad chockerande. Det man dock kan utläsa ur studien är att samtliga perspektiv varit positiva till ett konvergensprojekt vilket bådär gott för framtida projekt så väl som vid implementeringen av den nya leasingstandarden.

Gustaf Lindahl och Pontus Fridheimer