



Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi

Kandidatuppsats, 15 hp i företagsekonomi

Leasing nu och i framtiden

-Attityder till de nya redovisningsreglerna för leasing

**Examensarbete i
företagsekonomi
Vårterminen 2015**

Författare: Annie Andersson
Författare: Sharon Lindgren

Handledare: Eva Johansson
Examinator: Johan Lorentzon

Sammanfattning

Titel: Leasing nu och i framtiden - attityder till de nya redovisningsreglerna för leasing.

Författare: Annie Andersson, Sharon Lindgren.

Examensarbete, 15 hp.

Vårterminen 2015.

Nyckelord: leasing, leasingredovisning, exposure draft, comment letters, standardsättning.

Redovisning av leasing har diskuterats under många år. Den nuvarande standarden, IAS 17, har kritiserats på grund av att många företag har möjlighet att klassificera sina leasingavtal som operationella för att slippa redovisa leasingen som en tillgång eller skuld i balansräkningen. IASB och FASB jobbar gemensamt för att ändra standarden för leasingredovisning och de engagerar olika grupper av intressenter genom att de skickar in comment letters. Det första förslaget för ändringar av standarden var Exposure Draft 2010/9. Förslaget fick så många kommentarer att det resulterade i ett reviderat förslag som kom ut i maj 2013 och heter Exposure Draft 2013/6.

Syftet med denna studie har varit att undersöka attityder från olika grupper (akademiker, upprättare, användare, redovisningsprofession, nationella reglerare och andra internationella intresseorganisationer) i Europa till det nya förslaget i Exposure Draft 2013/6 - Leasing, angående frågorna som handlar om leasingredovisning hos leasingtagare och klassifikation av leasing. Tycker de olika grupperna att det nya förslaget besvarar problemen, angående klassifikation och redovisning av leasing, som finns i den nuvarande internationella redovisningsstandard (IAS 17) eller skapar det bara nya problem? Vi har också undersökt i vilken utsträckning dessa grupper deltar med kommentarer i comment letters.

Studien är en kvalitativ undersökning där vi analyserade och tolkade kommentarer och attityder i comment letters till det nya förslaget. I den teoretiska referensramen tas upp hur forskningen bedrivs för att ta fram nya standarder, hur och i vilken grad de olika grupperna är involverade i detta genom deltagande i comment letters och den kritik som riktats mot det nya förslaget angående klassifikation och redovisning. Resultatet av studien baserades på 151 comment letters skickade till IASB/FASB. Analysen har gjorts genom att använda analysmodellen i avsnitt 3.9 och det empiriska resultatet har kopplats till den teoretiska referensramen.

Resultatet visade att det inte finns några akademiker från Europa som deltagit i comment letters. Den grupp som har kommenterat comment letters i störst utsträckning har visat sig vara upprättare och detta går i linje med vad tidigare forskning visat. Majoriteten inom samtliga grupper håller inte med om det nya förslaget. Attityden mot förslaget är negativ både när det gäller redovisning hos leasingtagare och klassifikation.

Abstract

Bachelor Thesis in Business Administration, Department of Finance and IT,
University West, Spring 2014.

Title: Lease now and in the future-attitudes to the new accounting rules for leasing.

Authors: Annie Andersson, Sharon Lindgren.

Keywords: lease, lease accounting, exposure draft, comment letters, standard-setting.

Discussion on the accounting treatment of leases has been going on for many years. The current standard, IAS 17 has criticized because many companies are able to classify their leases as operational leasing agreements in order not to reflect assets and liabilities on the balance sheets. IASB and FASB working together to amend the standard for lease accounting and they involve various groups of stakeholders and individuals by submitting comment letters. The first proposal for the amendment of the standard was Exposure Draft 2010/9. The proposal received so many comments which resulted a revised proposal that came out in May 2013 and called Exposure Draft 2013/6.

The aim of this study was to examine the attitudes of different groups (academics, preparers, users, the accounting profession, national regulators and other international organizations) in Europe to the new proposal of Exposure Draft 2013/6 -Leasing, regarding questions relating to lease accounting in lessee and classification. Do they think that the new proposal solve the problems concerning classification and financial statements of leasing, which is found in the current international accounting standard (IAS 17) or just create new problems. We have also investigated in which extend these groups participated with comments in the comment letters.

The study is a qualitative survey where we analyzed and interpreted the comments and attitudes in the comment letters to the new proposal. In the theoretical frame addressed how research is conducted to develop new standards, how and to what extent the different groups involved in this by participating in the comment letters and the criticism leveled against the new proposal concerning classification and accounting. The results of the study are based on 151 comment letters sent to the IASB/FASB. The analysis has been made by using the analysis model in section 3.9 and the empirical results have been applied to the theoretical frame of reference.

Analysis showed that there are no academics who participated in the comment letters. The group that has commented most on the comment letters have proved to be the preparers and this is in line with what previous research has shown. The majority of all groups do not agree with the new proposal. The attitude to the proposal is negative in terms of accounting in lessee and classification.

Förkortningar och definitioner

ED 2010/9	Exposure Draft 2010/9
ED 2013/6	Exposure Draft 2013/6
EU	Europeiska Unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IAS 17	International Accounting Standards 17
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
I & A	Interest & Amortization - ränta och amortering/avskrivning
SEC	United States Securities and Exchange Commission
SLE	Single lease expense - enkel leasingkostnad som hör ihop med den enkla modellen.
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
Akademiker	universitetsforskare (Jorissen m.fl., 2012).
Användare	investerare, finansiella analytiker, konsumentorganisationer och andra som använder finansiell information i syfte att fatta beslut (Jorissen m.fl., 2012) samt banker (Durocher & Fortin, 2009).
Bright-line	att ge ett entydigt kriterium eller riktlinjer särskilt i lag (Merriam-webster, u.å.a)
Enkel modell	i den enkla redovisningen hos leasingtagaren (exklusive avtal som överför kontroll av den underliggande tillgången till leasingtagaren) fördelas de totala kostnaderna för leasingen till varje period för att återspegla de fördelar som leasingtagaren utnyttjar genom användningen av den underliggande tillgången (IFRS, 2013a).
Framtung	att tilldela kostnader eller förmåner till de tidiga stadierna (som avtal, projekt eller tidsperiod) (Merriam-webster, u.å.b)
Intresseorganisation	fackföreningar och konsulter (Jorissen m.fl., 2012).
Leasingskuld	leasingtagarens skyldigheter att betala för leasingtillgången, mätt på diskonterad grund (IFRS, 2013d).
Nationella reglerare	olika länders standardsättningsorgan (Jorissen m.fl., 2012).
Redovisningsprofession	redovisningsbyråer och organisationer för redovisningsekonomer och revisorer (Jorissen m.fl., 2012).

Rätt-att-använda-tillgång	en tillgång som motsvarar en leasingtagares rätt att använda en underliggande tillgång under leasingperioden (IFRS, 2013d).
Underliggande tillgång	en tillgång som är föremål för ett leasingavtal, där en rätt att använda tillgången har överförts till en leasingtagare. Den underliggande tillgången kan vara en fysiskt utvald del av en enskild tillgång (IFRS, 2013d).
Upprättare	företag, både enskilda, kommersiella, industriella och serviceföretag och fackföreningar för dessa företag (Jorissen m .fl., 2012).

Innehållsförteckning

1. Introduktion	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.1.1 Nuvarande standarden, IAS 17.....	1
1.1.2 Problem i den nuvarande standarden IAS 17	2
1.1.3 Vad innebär konvergens av leasingprojekt?	3
1.1.4 Processen för standardsättning - comment letters.....	4
1.1.5 Förslaget på nya redovisningsregler.....	4
1.2 Problemdiskussion.....	5
1.3 Frågeställningar.....	7
1.4 Syfte.....	7
2. Metod	8
2.1 Vetenskapligt synsätt	8
2.2 Undersökningsansats	8
2.3 Datainsamling	9
2.4 Urvalsprocessen	9
2.5 Analys- och tolkningsmetoder.....	10
2.6 Källkritik.....	12
2.7 Studiens trovärdighet och överförbarhet	13
3. Teoretisk referensram	14
3.1 Insamling av litteratur	14
3.2 Evidensbaserad standardsättning - comment letters roll	15
3.3 Deltagande i standardsättning.....	16
3.3.1 Akademikers deltagande.....	17
3.3.2 Upprättares deltagande	18
3.3.3 Användares deltagande	18
3.3.4 Redovisningsprofessionens deltagande.....	19
3.4 Kritik riktad mot de nuvarande leasingreglerna	19
3.5 Reviderat förslag på standard - Exposure Draft 2013/6.....	20
3.6 Konsekvenser av det reviderade förslaget	21
3.7 Kritik riktad mot det reviderade förslaget	22
3.7.1 Kritik mot redovisning hos leasingtagare och klassifikation.....	22
3.8 Användare och upprättares uppfattning om förslaget.....	24
3.9 Analysmodellen	25
4. Empiri/Resultat	27
4.1 Empiripresentationens struktur	27

4.2 Empirisk referensram.....	27
4.2.1 Reviderat förslag: <i>Exposure Draft 2013/6</i>	28
4.3 Presentation av empiriska data	29
4.3.1 <i>Empiriskt resultat av comment letters</i>	29
4.3.2 <i>Empirisk sammanfattning</i>	48
5. Analys/diskussion.....	50
5.1 Analys av respondenters deltagande.....	50
5.2 Analys av respondenters svar på fråga två: redovisning hos leasingtagaren	50
5.3 Analys av respondenters svar på fråga fyra: klassifikation	53
5.4 Helhetsanalys.....	54
6. Slutsatser	56
Referenslista.....	58
Bilagor	i
Bilaga 1. IAS 17 - Leasingavtal	i
Bilaga 2. Exposure Draft 2013/6.....	xi
Bilaga 3. Processen för standardsättning	xxiii
Bilaga 4. Comment Letters.....	xxv

1. Introduktion

I detta första kapitel av studien kommer vi först att beskriva den historiska bakgrunden till leasing och standardsättning. Efter det följer en problemdiskussion som klargör ämnets aktualitet och vikten av att undersöka det vidare. Till sist lyfter vi fram studiens frågeställningar och syfte.

1.1 Bakgrund

Leasing är viktigt för många företag. Det är ett sätt för dem att få möjligheter att använda tillgångar, erhålla finansiering och minska sin exponering för risker som skulle uppkomma vid ett ägande av tillgångarna (IFRS, 2010b). Fördelen med att leasa en tillgång istället för att köpa den menar Aurora och Bontas (2013) är att företagen då inte behöver göra en så stor inledande utbetalning och de behöver heller inte stå för risken med att tillgången föråldras. Andra fördelar är att företag som leasar kan dra av leasingkostnader vid beskattning, har mer pengar tillgängliga för finansiering och processen går snabbare jämfört med en bankfinansiering. Eftersom leasing är vanligt förekommande i många företag, så är det viktigt att användare av finansiella rapporter har en fullständig och begriplig bild av ett företags leasingverksamhet. Redovisningsmodellerna i den nuvarande standarden har kritiserats och därför har det länge funnits en begäran från många användare av finansiella rapporter att redovisningsreglerna bör ändras (IFRS, 2010b).

I Europa används leasingregler som utges av International Accounting Standards Board (IASB) (Marton, 2013). IASB har som syfte att utfärda internationella redovisningsstandarder genom konvergens av nationella standarder (IFRS, 2013c). IASB antog de existerande International Accounting Standards (IAS)-reglerna som upprättades av International Accounting Standards Committee (IASC). Från och med 2001 så har reglerna publicerats i form av International Financial Reporting Standards (IFRS) (IFRS, 2013c). Europeiska unionen (EU) är en viktig aktör i arbetet med harmoniseringen av redovisningen och ger även stöd åt IASB:s arbete. EU är det största ekonomiska området som infört obligatorisk IFRS-reglering för koncernredovisning i alla börsbolag (Marton, 2013).

1.1.1 Nuvarande standarden, IAS 17

IAS 17-Leasingavtal heter den nuvarande standarden som reglerar leasingavtal. Standarden IAS 17 beskriver de redovisningsprinciper och upplysningar som gäller leasingavtal för både leasingtagare och leasinggivare (Deloitte, u.å.). Även om standarden delvis har ändrats ett antal gånger under årens lopp så har den ändå i grunden behållit de ursprungliga reglerna i den senaste versionen (FASB, 2013a).

Leasingavtal definieras i IAS 17.4 som ett leasingavtal där leasinggivare ger en leasingtagare "rätt att använda" en tillgång i utbyte mot betalningar enligt avtalade villkor under en avtalad period. Det finns två olika typer av leasingavtal: finansiella och operationella. Det finansiella leasingavtalet är ett leasingavtal där ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasinggivaren till leasingtagaren medan det operationella leasingavtalet är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal (International Accounting Standards (IAS), 2008 och Biondi m.fl., 2011).

Den nuvarande standarden för leasing kallas för "ägandemodell" eftersom leasingavtal endast ska redovisas i balansräkningen när det kan klassificeras som ett finansiellt leasingavtal där vissa kriterier ska vara uppfyllda enligt Biondi m.fl. (2011). Vad gäller operationell leasing ska leasingtagare inte redovisa ett leasingobjekt som en tillgång i balansräkningen, utan bara redovisa en leasingkostnad när den betalats i resultaträkningen (Marton, 2013 och Biondi m.fl., 2011). Enligt IAS 17.33 ska leasingavgiften vid operationella leasingavtal kostnadsföras linjärt (IAS, 2008). Se bilaga 1 för närmare beskrivning av regleringen.

1.1.2 Problem i den nuvarande standarden IAS 17

IAS 17 har kritiserats för att leasingmodellen inte bemöter behoven hos användarna av finansiella rapporter, detta eftersom modellen inte helt ger en verklighetstrogen återgivning av leasingtransaktioner. Kritik har även riktats mot den nuvarande standarden för att den finansiella rapporten inte alltid ger en korrekt bild av leasingaffärer till intressenter som läser den. Framförallt så tas inte relevant information med om rättigheter och skyldigheter som hör samman med definitionerna av tillgångar och skulder. Dessa modeller frambringar också bristande jämförbarhet och en obefogad komplexitet på grund av den kraftiga och klara definierade "bright-line"-skillnaden mellan finansiell leasing och operationell leasing. Som ett resultat av att många intressenter använder finansiella rapporter så måste de belopp som redovisas i rapporten över finansiell ställning justeras för att avspegla de tillgångar och skulder som härrör från operationell leasing (IFRS, 2010b).

Vid redovisning av operationell leasing är det vanligt att tillgångar och skulder underskattas hos leasingtagaren. Många investerare anser att operationella leasingavtal faktiskt ger upphov till tillgångar och skulder som bör redovisas i balansräkningen hos leasingtagaren. När dessa, med de nuvarande reglerna, inte redovisas hos leasingtagaren så leder det till att viktiga nyckeltal blir underskattade. Detta orsakar att investerare själva behöver göra justeringar i finansiella rapporter för leasingtagare som har operationella leasingavtal. Sådana justeringar är antingen godtyckliga eller baserade på uppskattningar (IFRS, 2010c).

1.1.3 Vad innebär konvergens av leasingprojekt?

IASB och Financial Accounting Standards Board (FASB) är två normsättare som har störst påverkan på redovisning globalt (Marton, 2013). FASB är en amerikansk normsättare som är utsedd att utveckla och förbättra standarder för finansiell redovisning (FASB, u.å.). De står för en majoritet av de redovisningsregler som används i USA och som kallas för US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). Både IASB och FASB har ett globalt inflytande och vill harmonisera sina standarder. År 2002 undertecknade de det så kallade Norwalk Agreement, genom vilket de inledde ett konvergensprojekt kallat för Convergence of Global Accounting Standards. Konvergensprojektets syfte är att identifiera och minimera skillnaderna mellan IFRS/IAS och US GAAP samt att öka jämförbarheten mellan företag och minska kostnaderna för redovisning i globala företag (Marton, 2013).

Leasingreglerna Statement No. 13 utgavs av FASB år 1976 och är mycket likt IAS 17. Under de senaste 20 åren har normsättare från olika länder varit aktiva i att ändra strategin för redovisning av leasing i de båda standarderna (FASB, 2013a). Följande projekt har normsättarna haft (se tabell 1):

1996	G4+1 Internationell norm-sättning	Accounting for Leases: A new Approach (FASB, 2013a).
1999	G4+1 Internationell norm-sättning	Leases: Implementation of a New Approach (FASB, 2013a).
2005	Securities and Exchange Commission (SEC)	Sarbanes-Oxley Act of 2002 (kritiserade och uppmanade IASB och FASB att genomföra ett redovisningsprojekt för leasingavtal) (FASB, 2013a).
2009	IASB och FASB gav ut	Leases: Priliminary Views, Diskussionspapper (fick 302 comment letters) (FASB, 2013a).
2010	IASB och FASB gav ut	Exposure Draft 2010/9 första förslaget (fick 786 comment letters) (IFRS, 2013a).
2013	IASB och FASB gav ut	Exposure Draft 2013/6 reviderat förslag (fick 641 comment letters) (FASB, 2013b).

Tabell 1. Historik över leasingprojekt.

1.1.4 Processen för standardsättning - comment letters

IASB är ett oberoende organ för standardsättning inom IFRS Foundation. Alla möten hos IASB är offentliga (IFRS, u.å.). Den process som används för att utveckla internationella redovisningsstandarder (IFRS) kallas för “due process” (IFRS, 2013b). Vid standardsättning följer IASB en grundlig och öppen rättssäkerhet genom offentliggörande av samrådsdokument så som diskussionspapper och exposure drafts. Dessa finns tillgängliga för allmänheten så att de kan kommentera dem. IASB engagerar många organisationer och intressenter världen över så som investerare, analytiker, reglerare, företagsledare, revisorer och rådgivare (IFRS, u.å.).

I IASB:s formella process spelar comment letters en viktig roll. När IASB publicerar förslag genom diskussionspapper och exposure draft, så erbjuder de allmänheten att kommentera dem. Öppetiden för att kommentera dem varierar, men allmänheten har normalt 120 dagar på sig att kommentera när det handlar om större projekt. IASB lägger efter att tiden för kommentarer gått ut, på sin hemsida, upp en sammanfattning av de viktigaste synpunkterna som beaktats och mottagits från organisationer och individer genom comment letters. Dessutom så svarar IASB på uttalandena till de viktigaste frågorna (IFRS, 2015a). Se bilaga 3 för mer information om IASB:s standardsättningsprocess.

1.1.5 Förslaget på nya redovisningsregler

Utifrån det diskussionsdokument som publicerades 2009 fick IASB och FASB ta emot 302 kommentarer som analyserades. IASB och FASB kunde sedan i augusti 2010 publicera Exposure Draft 2010/9 (ED 2010/9). I ett exposure draft presenteras förslag på standarder som är ett resultat av projekt som IASB och FASB genomarbetat. De ger ut dessa dokument för att de vill ha kommentarer på dem från både enskilda individer och organisationer som antingen håller med eller är oeniga om de frågor som tas upp i dokumentet (IFRS, 2010a).

I ED 2010/9 föreslogs “rätt att använda”-modellen för redovisning av leasing som först utvecklades i diskussionspapper “Leases: Preliminary Views” av IASB och FASB. Det föreskrevs i ED 2010/9 att både leasingtagare och leasinggivare ska använda “rätt att använda”-modellen. Detta innebär att både leasinggivare och leasingtagare ska redovisa tillgångar och skulder som härrörs från leasingavtalet (IFRS, 2010a). Tillgångar och skulder skall redovisas som nuvärde av alla framtida betalningar som görs av leasingavgiften (IFRS, 2010c).

Leasingtagare redovisar “rätten att använda” den underliggande tillgången som en tillgång och redovisar leasingbetalningar som en skuld under leasingperioden. Denne skall även amortera under den förväntade leasingperioden eller nyttjandeperioden för den underliggande tillgången (IFRS, 2010b). Den här enkla modellen för redovisning hos lea-

singtagaren ersätter den nuvarande redovisningen med finansiella och operationella leasingavtal (KPMG, 2010).

IASB och FASB fick ta emot 786 comment letters som svar på deras publikation av ED 2010/6 från olika organisationer och företag (IFRS, 2013a). Vid kommitténs uppsökande samrådsmöten år 2011 och 2012 angående ED 2010/6 diskuterades specifika frågor med mer än 100 organisationer bestående av representanter från IASB/FASB, revisionsbyråer, lokala normgivare, användare av finansiella rapporter, och upprättare. Detta för att hjälpa kommittén utveckla särskilda aspekter av det reviderade förslaget. På dessa möten involverades särskilt de från industrier eftersom de påverkas mest av redovisningsförslaget för leasingavtal (IFRS, 2013a). De vanligaste kommentarerna som kommittén mottagit från oroliga respondenter handlade om "rätt att använda"-modellen som inte anses avspegla ekonomin för alla leasingtransaktioner, särskilt för kortsiktiga leasingavtal. Där det enligt respondenterna inte kan vara finansieringstransaktioner från både leasingtagarens och från leasinggivare perspektiv. Nästan alla respondenterna var oroliga för klassificeringsreglerna eftersom de skapar kostnader och komplexitet, särskilt i den del av förslaget som handlar om mätning av leasingtagarnas leasingkuld och leasinggivarnas leasingfordran (IFRS, 2013a).

För att ta hänsyn till dessa problem och respondenternas oro gav IASB och FASB ut ett reviderat förslag, Exposure Draft 2013/6 (ED 2013/6) i maj 2013. Detta stängdes för svar i september 2013, vilket innebar att organisationer inte längre kunde skicka in comment letters. Det senaste reviderade förslaget skiljer sig signifikant från ED 2010/9. För i det reviderade förslaget, ED 2013/6, inkluderas modellen för redovisning hos leasingtagare och hos leasinggivare, beräkning av tillgångar och skulder samt klassificering av leasingavtal och när detta skall börja gälla (IFRS, 2013a).

1.2 Problemdiskussion

Redovisningsreglerna för leasing har historiskt varit omdiskuterade och har under flera decennier argumenterats, ifrågasatts och kritiserats (Kostolansky m.fl., 2011 och Sansom, 2014). Då leasing är en viktig källa för finansiering är det av stor vikt att redovisningen ger intressenterna en fullständig och korrekt bild av en organisations leasingaktivitet (IFRS, 2010b).

Om leasing ska klassificeras som finansiell eller operationell beror på vilken nivå av risker och fördelar som överförs från leasinggivare till leasingtagare och även på en del andra specifika kriterier. När företag gör bedömningar av hur de ska redovisa, blir det lätt att de påverkas av incitament som gör det mer gynnsamt för dem att redovisa på ett visst sätt. När leasing klassificeras som operationell leasing så finns det en möjlighet för leasingtagaren att inte ta upp leasingen i balansräkningen, vilket har ifrågasatts av många om det verkligen är rätt att göra så (Biondi m.fl., 2011).

År 2001 skedde Enron-skandalen i USA, vilket är en skandal som skakade energiföretaget Enron genom bokföringsbrott. Till följd av denna skandal antogs lagförslaget Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) som skulle leda till att stärka kontrollen av finansiell rapportering i USA. Efter detta har United States Securities and Exchange Commission (SEC), som utövar tillsyn över handeln med värdepapper, pressat normgivare att företa en översyn av redovisning som sker utanför balansräkningen (Bryan m.fl., 2010). I en rapport från US SEC (2005 se Sansom, 2014, s. 4) så noterades att det är troligt att ett projekt för redovisning av leasing skulle ge betydande konsekvenser och ta mycket tid och resurser i anspråk. De potentiella fördelarna i form av ökad insyn i redovisningen skulle ändå vara tillräcklig för att motivera den tid och ansträngning som krävs (Sansom, 2014).

Det gemensamma projektet som IASB/FASB har angående leasing har varit kontroversiellt på grund av styrelsernas förslag att totalt förändra testet för leasingklassificering, identifiering av kostnader och hur presentationen ska ske i balansräkning och kassaflöde. Dessa förändringar innebär för utgivare och nyckelanvändare (långivare, kreditanalytiker och aktieanalytiker) att de inte längre kommer att ha den viktiga informationen som operationell leasing ger. I maj 2013 kom kommittén för IASB/FASB med ett nytt exposure draft, ED 2013/6, med ett reviderat förslag, där de efter förhandlingar tagit hänsyn till den kritik som det tidigare förslaget medförde. Detta förslag har kritiserats och ifrågasatts av många då den föreslagna standarden anses vara mer komplicerad än den nu existerande standarden. Det finns många kontroversiella frågor kvar i ED 2013/6 som kommittén måste titta närmare på (Lightner m.fl., 2013b).

IASB har önskat få synpunkter på förslaget i ED 2013/6 från olika intressenter så som upprättare, revisorer, finansiella analytiker samt akademiker i form av comment letters. Genom deltagande av intressenter vid framtagande av redovisningsregler bygger IASB upp sin legitimitet som en internationell standardsättare (Durocher m.fl., 2007 se Larson, 2011 s. 2). En bristande medverkan av organisationer i standardsättningsprocessen skulle hindra lämplig identifiering och utvärdering av alla viktiga alternativ och synpunkter, vilket skulle leda till att kvaliteten på normsättningsens utgång skulle äventyras (Durocher & Fortin, 2011). Forskning visar på att deltagande av akademiker har varit bristfällig, vilket anses vara problematiskt, då de besitter mycket relevant kunskap som inte riktigt kommer fram (Álvarez m.fl., 2014).

Leasing är viktigt att undersöka för att ämnet är aktuellt och för att många företag använder sig av det för finansiering. Problematiken kring redovisning hos leasingtagare och klassifikation av leasing spelar en stor roll när IASB och FASB tänkt förändra leasingreglerna. För dem är det viktigt att alla leasingtransaktioner ska redovisas i finansiella rapporter, vilket kan leda till en mer rättvisande bild. Dock innehåller inte ED 2013/6 de perfekta leasingreglerna som alla företag är villiga att ta emot. Reglerna i förslaget anses komplicerade, därför behöver IASB och FASB justera dem så att konsekvenserna av dem inte blir så stora när de implementeras. Det största frågetecknet

är om reglerna i förslaget kan ge intressenterna en rättvisande bild av leasing i den finansiella rapporten.

När det gäller processen för standardsättning så är det viktigt för IASB och FASB att olika intressenter ger sina synpunkter i comment letters, eftersom de annars går miste om viktig kunskap som behövs för att reglerna ska bli bra och passa för alla. Eftersom forskning visat att akademiker inte deltagit i processen för standardsättning i så hög utsträckning har det varit intressant att undersöka vilka grupper som faktiskt deltar.

1.3 Frågeställningar

- a. Vad har upprättare, användare, redovisningsprofessionen, intresseorganisationer, akademiker, nationella reglerare i olika länder i Europa för attityd till det nya förslaget och i hur stor utsträckning deltar de olika grupperna i comment letters?
- b. Tycker de att det nya förslaget (ED 2013/6) besvarar problemen, angående klassifikation av leasing och redovisningen av leasing, som finns i den nuvarande internationella redovisningsstandarden (IAS 17) eller skapar det bara nya problem?

1.4 Syfte

Syftet med den här studien är att belysa och bidra med kunskap om de nuvarande IAS 17-reglerna, det första förslaget (ED 2010/9) och det reviderade förslaget för leasing (ED 2013/6) samt att ta reda på om det reviderade förslaget löser de problem som finns i de existerande leasingreglerna (IAS 17). Vi har också som syfte att undersöka vad upprättare, användare, redovisningsprofession intresseorganisationer, akademiker och nationella reglerare i Europa har för attityder till det reviderade förslaget genom att analysera kommentarer i comment letters till ED 2013/6. Vi vill också ta reda på i vilken utsträckning de olika grupperna deltar i comment letters.

2. Metod

Här följer en beskrivning av hur vår studie är uppbyggd. Vad vi har för vetenskapligt synsätt och undersökningsansats, hur datainsamling och urvalsprocess skett och vad vi har för analys- och tolkningsmetoder. Till sist beskrivs studiens trovärdighet och överförbarhet samt källkritik.

2.1 Vetenskapligt synsätt

Eftersom vi tolkar texter, och inte mäter kvantiteter, så har vi använt oss av en kvalitativ inriktning på studien. Enligt Bryman och Bell (2013) så finns det flera sätt att kvalitativt tolka dokument och ett av dessa sätt som vi använt oss av är kvalitativ innehållsanalys, vilket anses vara det vanligaste att använda sig av när dokument ska granskas kvalitativt. Denna analys går ut på att analysera comment letters och exposure drafts, genom att söka efter bakomliggande teman. Detta har gjorts genom att söka efter svar på två kritiska frågor vad gäller det nya leasingförslaget i comment letters. De två frågorna är: hur ett leasingavtal klassificeras och hur leasing ska redovisas.

Ett sätt, enligt Bryman och Bell (2013), att kvalitativt tolka dokument är hermeneutik. Ett hermeneutiskt synsätt har tillämpats för att ta fram och tolka empirin i denna studie. Hermeneutik är ett annat ord för tolkningslära som innebär att de fem sinnen används som analysmetod. Viljan att inte bara begripa utan också att förstå är viktigt för att kunna förstå människor, deras handlingar och resultatet av deras handlingar (Thurén, 2007). Att ha förståelse för redovisningsstandarden och för de som kommenterat comment letters utifrån deras perspektiv har varit av stor vikt när denna studie genomförts. Människor kan handla på ett visst sätt beroende på hur de upplever, känner och tänker, vilket kan skilja sig från hur andra människor gör (Thurén, 2007). Organisationerna har svarat olika på frågorna i comment letters beroende på hur de upplever och tolkar standarden. Hermeneutisk tolkning var en hjälp för oss för att utvärdera kommentarerna.

2.2 Undersökningsansats

I studien har vi använt en kvalitativ undersökningsansats eftersom det är text som analyserats och tolkats och inte siffror. Vid en kvalitativ studie så läggs fokus på ord snarare än kvantifiering vid insamling och analys av data, påstår Bryman och Bell (2013). Det handlar mer om att producera teorier, snarare än att testa teorier som görs vid en kvantitativ undersökningsansats, även om det har förekommit kvalitativa studier som syftar till att testa teorier snarare än att generera dem. En kvalitativ undersökningsansats passar bäst till vår forskningsfråga där vi vill undersöka attityder till det nya leasingförslaget. Kvalitativ forskningsansats är induktiv, vilket innebär att den är tolkande och konstruktionistisk. Enligt detta synsätt är sociala egenskaper en produkt av samspel

mellan människor och inte något som finns åtskilt från dem. Tyngdpunkt har lagts på att förstå den sociala verkligheten utifrån hur individer i en viss miljö tolkar verkligheten. Detta synsätt genomsyrar alla delar av vår studie, både vid insamling och tolkande av vetenskaplig text, vid insamling och analys av data och i diskussion och slutsats. Inom kvalitativ forskning finns det, menar Bryman och Bell (2013), flera olika metoder och den som vi valt att använda oss av är insamling och kvalitativ analys av texter och dokument eftersom vi valt att studera vad olika organisationer kommenterat i comment letters.

2.3 Datainsamling

Datainsamlingen av primärdata har skett genom att vi via IFRS:s internetsida hittat ett antal comment letters skrivna av olika organisationer angående deras syn på det nya leasingförslaget i ED 2013/6. Att använda comment letters som primärkälla tyckte vi var det mest användbara för att besvara våra forskningsfrågor. Bryman och Bell (2013) föreskriver att sådana dokument som finns tillgängliga för insamling och analys, inte är mindre tidsödande eller lättare att genomföra än att samla in primärdata på egen hand, det är tvärtom en process som tar lång tid i anspråk och kräver skicklighet i att tolka dem. Eftersom det fanns över 600 stycken så begränsades antalet genom att gå igenom alla och välja endast dem som kom från organisationer i Europa. Samtidigt så rensades även de comment letters bort som inte är skrivna av grupperna *användare, upprättare, nationella reglerare, redovisningsprofession, akademiker* och *intresseorganisationer*. Dokumenten sparades ner på datorn för att säkerställa att de fanns kvar under hela tiden som studien pågick. Detta sätt att samla in data på var det enda alternativet eftersom frågeställningen handlar om att ta reda på kommentarer och attityder i comment letters. Vi valde att fokusera endast på två frågor, nämligen fråga två: *redovisning av leasing hos leasingtagare* och fråga fyra: *klassifikation*, eftersom det är de frågor som flitigast har diskuterats i IAS 17 och ED 2013/6.

2.4 Urvalsprocessen

I studien har comment letters analyserats. Totalt finns det 641 comment letters till ED 2013/6, men eftersom det är för många för att hinna med att analysera så har de comment letters systematiskt valts ut som är skrivna av organisationer i Europa. Bryman och Bell (2013) säger att ett systematiskt urval görs genom att välja enheter direkt ur urvalsramen utan att slumpen är inblandad. Vi valde ut comment letters från Europa för att de kändes mest intressanta för oss som författare då vi i framtiden troligtvis kommer att arbeta med IFRS:s regelverk, som är det regelverk som praktiseras i EU:s medlemsländer. De av oss utvalda comment letters praktiserar IFRS:s regelsystem för redovisning. De europeiska organisationerna som praktiserar US GAAP:s regelsystem valde vi att inte analysera. Vi började vår urvalsprocess genom att först anteckna numren på de comment letters som är från Europa och laddade ned och sparade dem samtidigt på da-

torn. Dessa avgränsade vi sedan till endast de som är skrivna av *användare, upprättare, nationella reglerare, redovisningsprofession, intresseorganisationer* och *akademiker*. Övriga, som består av enskilda individer, har vi inte tagits med eftersom det oftast inte finns någon närmare beskrivning av vilka de är och vad de har för profession och då kan de anses sakna kunskaper och erfarenheter om de sakfrågor som tas upp i ED 2013/6. Comment letters som är skrivna av enskilda individer har vi kontrollerat en extra gång för att säkerställa om det går att utläsa om de skulle vara akademiker. Vi har också sorterat bort organisationer i Europa som hör till FASB och som redovisar enligt US GAAP. Så totalt sett har vi efter vårt urval 151 stycken comment letters vilket vi kände var rimligt att hinna med att analysera.

2.5 Analys- och tolkningsmetoder

Bryman och Bell (2013) menar att det första som bör göras då dokument ska granskas i en kvalitativ innehållsanalys är att avkoda dem, eftersom kvalitativ data ofta är svårt analytiskt ta sig igenom då den ofta består av en stor mängd. I det som beskrivs som en grundad teori för analys av data så ska först ett urval av data ske sedan ska datan kodas. Bryman och Bell (2013) rekommenderar att först läsa igenom alla dokument utan att anteckna något och utan att fundera på dess tolkningar. Nästa steg är att läsa allt material en gång till och göra anteckningar i marginalen om grundläggande och viktiga iakttagelser och termer, exempelvis nyckelord. Det är just detta som kallas för kodning, då termer kan plockas fram till en katalog. Sedan bör kodningen kritiskt granskas och det innebär bland annat att flera termer som beskriver ett likartat fenomen bör reduceras till en term där båda fenomenen ingår. I följande steg bör det funderas över hur termerna kan kopplas till teori.

Kodningen i vår studie har skett genom att datan har brutits ned till mindre delar och kategoriserats efter två frågor (fråga två och fyra) som framkommer ur ED 2013/6 om klassificering och redovisning av leasing. Dessa anser vi vara de viktigaste frågorna som IASB/FASB i ED 2013/6 ville ha synpunkter på genom comment letters och de som kritiserats mest och därför valde vi att fokusera på dessa, även om det också framkom en hel del andra viktiga synpunkter i comment letters. Att granska alla synpunkter hade varit allt för tidskrävande och därför valdes dessa två frågor ut. De valda comment letters sparades i datorn och skrevs inte ut.

Varje comment letters har ett eget identifikationsnummer och detta nummer förde vi in i dataprogrammet Excel i den första kolumnen. För varje identifikationsnummer antecknade vi också i nästa kolumn i dataprogrammet vilken typ av organisation som skrivit det, om det var *akademiker, upprättare, användare, redovisningsprofessionen, nationella reglerare* eller *intresseorganisationer* för att kunna få en överskådlig bild och för att lättare kunna analysera. Denna uppdelning av grupper använde även Jorissen m.fl. (2012) i sin undersökning av comment letters och även IFRS (IASB, 2006 se Jorissen m.fl., 2012) har i paragraf 19 gjort denna uppdelning av grupper. I gruppen upprättare

ingick företag, både enskilda, kommersiella, industriella och serviceföretag samt fackföreningar som företräder dessa företag. Redovisningsprofessionen bestod av de två grupperna redovisningsbyråer och branschorganisationer för redovisningsekonomer och revisorer. Gruppen intresseorganisationer består av försäkringsstatistiker och konsulter (Jorissen m.fl., 2012) och vi betraktade i denna gruppen även andra organisationer och föreningar som inte tillhör grupperna användare och upprättare. De som tillhör användare enligt Jorissen m.fl. (2012) är investerare, finansiella analytiker och konsumentorganisationer. Enligt Durocher och Fortin (2009) tillhör bankerna gruppen användare och därför har vi betraktat enskilda finansiella institutioner som banker (inklusive försäkringsbolag) och deras fackföreningar eller associationer som användare. Akademiker och nationella reglerare har sina egna grupper.

Organisationens namn skrevs också in i dokumentet i den tredje kolumnen för att underlätta ifall vi skulle behöva kontrollera vilken typ av organisation det var. Efter det analyserade vi varje comment letters för att se om organisationerna var positiva eller negativa till det nya förslaget för leasing i ED 2013/6 i respektive fråga (fråga två och fyra). I den fjärde kolumnen respektive sjätte kolumnen i dataprogrammet Excel använde vi termerna *ja*, *ja men*, *nej*, *nej men* och *inget svar*. Med *ja* avsågs att de som skrivit det aktuella comment letters tycker att förslaget är bra med hänsyn till fråga två respektive fråga fyra. När vi skrev *ja men* så tyckte de att kärnan i förslaget är bra men att det behöver ändras på någon punkt för respektive fråga. Med *nej* menas att de inte tycker att förslaget är bra i respektive fråga. Med *nej men* avses att förslaget inte är bra men skulle kunna bli bra om det ändrades på några punkter. *Inget svar* skrev vi när det i comment letters inte fanns något svar på respektive fråga.

Efter detta analyserade vi comment letters en gång till för att analysera vad de hade för argument till att tycka som de gör. I den femte och sjunde kolumnen skrev vi in dessa argument för respektive fråga. Vi tog endast med de argument som kunde hittas under respektive frågeställning i varje comment letter, men i de comment letters där frågan inte fanns med så tog vi med argument från hela comment letters som kunde kopplas till respektive fråga. Funktionen för att sortera organisationerna, åsikterna och argumenten i programmet excel användes. Inom varje typ av organisation sorterade vi dem utefter vilka som sa *ja*, *ja men*, *nej*, *nej men* och *inget svar*. Utifrån detta kunde vi föra statistik över hur många som deltagit i respektive organisationsgrupp och hur många inom gruppen *användare* som har svarat *ja* på respektive fråga och så vidare. Argumenten samlade vi sedan samman i dataprogrammet Word för att kunna analysera närmare vad varje grupp som håller med om förslaget respektive inte håller med om förslaget tycker. Detta har sammanställts i empiridelen i form av text, tabeller och diagram. I vår studie har vi använt oss av Högskolan Väst:s (2015) uppsatsanvisningar för att få rätt struktur på innehållet.

2.6 Källkritik

Källkritiken värderar källor genom att bedöma dess tillförlitlighet (Thurén 2013). Det som är sanning idag behöver inte vara sanning i morgon eftersom teorier är provisoriska. Det finns fyra principer för källkritik och de är: *äkthet*, *oberoende*, *tidssamband* och *tendensfrihet*. Äkthet innebär att "källan ska vara det den utger sig för att vara" (Thurén 2013, s. 7). Den får, enligt Götlind och Kåks (2014), alltså inte vara förfalskad eller på något sätt ändrad. För att se om en källa är förfalskad så bör källan kontrolleras och jämföras med originalkällan för att se om de är beroende av varandra. Helst ska originalkällan användas för att få en så hög tillförlitlighet som möjligt. "Ju mer en källa bygger på en annan, desto mer minskar den i värde" (Götlind & Kåks, 2014, s. 53). Vi har så långt det varit möjligt utgått från originalkällor. I annat fall har vi kontrollerat så att flera källor utger samma sak för att vara säkra på att uppgifterna är trovärdiga och för att se att författare har uppfattat ett visst fenomen på liknande sätt. Thurén (2013) säger att en källa bör vara oberoende och menar med det att den inte ska vara en avskrift av en annan källa och det är också en anledning till att vi i första hand använt originalkällor. De comment letters vi studerat utgör attityder från de organisationer som skrivit dem och kan därmed anses som originalkällor.

Med tidssambandet menas enligt Thurén (2013) att det bör kontrolleras hur lång tid det har gått mellan att en viss händelse har inträffat tills det nedtecknas. Det finns en risk för förvanskning, tillrättaläggande och glömska allteftersom tid går. Eftersom de leasingregler som vi studerat är nya så har det inte gått så lång tid mellan nedtecknandet och händelsen, vilket gör att vi inte har behövt oro oss för förvanskning av källorna. Källor vi använt är inte äldre än från 2009, då den senaste ändringen av leasingredovisningen gjordes. Tendensfrihet syftar på att kontrollera vem eller vad det är som är upphovsman till materialet och i vilket syfte. Frågor som bör ställas är hur detta påverkar källans innehåll och vad det finns för anledning till att källan har sparats. Det kan t.ex. finnas ekonomiska, politiska eller personliga intressen av att förvränga sanningen. De som kommenterat i comment letters har olika erfarenheter och kunskaper om leasingredovisning. Vi har tagit hänsyn till att de kan drivas av personliga intressen men eftersom det handlar om attityder så kan det som skrivs inte anses vara absolut sanning. Vid valet av litteratur så har vi varit källkritiska och sett på vem det är som har forskat fram teorin och vad han eller hon har för ställning, kunskaper och tidigare erfarenheter. Vi har använt oss mycket av vetenskapliga artiklar som är skrivna av forskare på olika universitet runt om i världen för att säkerställa att källmaterialet är väl underbyggt och godkänt. Se vidare i den teoretiska referensramen för hur insamling av vetenskapliga artiklar gjorts.

Internetkällorna som vi använt oss av så som IFRS, FAR, FASB, PWC och Deloitte anser vi har hög tillförlitlighet eftersom de är erkända normgivningsorganisationer och stora redovisningsbyråer. Eftersom vi har hämtat comment letters från FASB:s hemsida så anser vi att de också har hög tillförlitlighet. Svårigheterna som kunde uppkomma vid tolkningen av comment letters var att vi inte haft möjlighet att utvärdera om comment letters var väl granskade innan de skickades till IASB/FASB eftersom dessa innehåller

information och åsikter från olika organisationer. Vi anser att detta inte kommer att påverka studien syfte att analysera attityder och åsikter skrivna i comment letters.

2.7 Studiens trovärdighet och överförbarhet

Analys av texter har lett fram till att vi har kunnat komma fram till nya teorier och att dessa kommer att publiceras i DIVA gör att de kommer att spridas så att studien kan bekräftas av den sociala verklighet som studerats för att se om studien har uppfattats på ett riktigt sätt av oss. Bryman och Bell (2013) skriver att för att en studie ska vara trovärdig så ska den kunna uppnå tillförlitlighet och det görs genom att se till så att det finns en överensstämmelse mellan det som forskaren observerar och den teori och de idéer som denne framställer. Studien skulle kunna upprepas eftersom de dokument som vi använt oss av finns kvar och sparade och även den kodningsmall vi använt. Det är inte helt säkert att samma resultat skulle uppstå om andra författare skulle göra samma studie igen eftersom olika författare har olika sätt att tolka data på. Vetenskapliga artiklar, exposure drafts och andra dokument som använts i studien har mestadels varit på engelska. Dessa har till viss del varit svåra att tolka eftersom engelska inte är vårt modersmål och för att texten språkligt sett är svår att förstå. Det kan därmed vara möjligt att vi gjort feltolkningar som engelskspråkiga forskare inte hade gjort. Hade studien upprepats av någon annan så hade denne kanske gjort en del andra tolkningar.

För att uppfylla överförbarheten så har vi sett till att tolka alla comment letters på samma sätt genom ett kodningsschema som vi själva konstruerat. Vi har också gjort ett brett urval av comment letters som analyserats och granskats för att få en så bred bild som möjligt av situationen. Det är möjligt att resultatet hade blivit lite annorlunda om alla comment letters hade tagits med och därmed kan överförbarheten anses vara bristfällig. Bryman och Bell (2013) skriver att överförbarhet är ett annat kriterium för att en studie ska vara trovärdig. Överförbarheten uppnås genom att se till så att resultaten som forskaren kommer fram till kan “generaliseras till andra sociala miljöer och situationer” (Bryman & Bell, 2013, s. 401). Comment letters utgör en ytterligare grund för överförbarhet i resultatet i och med dess öppenhet av att andra forskare kan hämta dem på FASB:s hemsida, där de är tillgängliga för alla att använda för att kunna genomföra liknande studier.

3. Teoretisk referensram

Först kommer i denna del av studien en beskrivning av hur litteraturen har samlats in och dess omfattning. Efter det så belyses den tidigare forskningen som skett kring standardsättning med comment letters roll och olika intressenters deltagande vid standardsättning. De nuvarande reglerna för leasing i IAS 17, kritik mot reglerna, nya förslag i exposure draft, konsekvenser och kritik av de nya förslagen samt vilka problem som fortfarande kvarstår i det senaste förslaget för standardändring tas också upp. Avslutningsvis beskrivs analysmodellen som ska användas för att ta fram ett resultat på forskningsfrågan.

3.1 Insamling av litteratur

Vi har sökt vetenskapliga artiklar genom att söka i Högskolan Västs databas Primo. Ord som vi sökt på är *IFRS, International Financial Reporting Standards, lease, IAS 17, implementation of IFRS, accounting regulation* och *ED 2013/6*. Vetenskapliga artiklar har också sökts genom att söka på samma ord på Google Scholar. I och med att dessa ord var för sig gav oerhört många träffar så kombinerades istället orden vid sökning. Eftersom kombinationer av dessa ord gav ett väldigt stort utfall av artiklar så har en avgränsning gjorts genom att endast välja de artiklar som är publicerade 2009 och senare, då de senaste reglerna för hur leasing ska redovisas inom IFRS infördes då. Vi valde bort artiklar vars titel och/eller abstrakt talade om något helt annat än det som denna studie valt att fokusera på. Vi har även googlat på *IAS 17, leasing* och *IFRS* och genom det hittat publikationer och rapporter från olika organisationer, bland annat IFRS. För att hitta teori till bakgrunden om konvergensprojekt och standardsättning så har vi använt kursboken av Marton (2013).

Vid urvalet av artiklar har vi tagit hänsyn till fyra kriterier och de är aktualitet, relevans, tillförlitlighet och ämnesområde. När det gäller aktualitet så har det varit viktigt för oss att de studier vi tittat på har gjorts efter att den senaste internationella standarden för leasing har börjat praktiseras. Den senaste standardändringen gjordes 2009 och därför har inte artiklar som publicerats före det tagits med, men med undantag vid de tillfällen då artikeln innehöll information om tidigare förhållanden som ansågs särskilt viktiga. Det andra kriteriet var relevans och då var det viktigt för oss att se om artikeln var baserad på IASB:s standarder angående leasing. Var den inte det så valde vi bort den, då vi inte ansåg att den kunde hjälpa oss att besvara våra forskningsfrågor. Även här gjordes undantag när artikeln ändå ansågs vara relevant och behandlade samma problematik. Kriteriet tillförlitlighet uppfyllde vi genom att endast använda oss av artiklar som vid sökningen angavs vara vetenskapliga och som var publicerade i en vetenskaplig tidskrift och var granskad av andra forskare (peer reviewed). Thurén (2013) framhåller att detta ökar opartiskheten och trovärdigheten hos källan. Det kan trots detta ändå finnas en risk för att till och med seriösa forskare kan vrida resultat efter egna ekonomiska, politiska och ideologiska intressen. Det sista kriteriet vi tagit hänsyn till har varit ämnesområdet. Vi har varit noga med att använda oss av de artiklar som tog

upp problematiken kring leasingstandarden, eftersom artiklar inom andra ämnesområden inte hade hjälpt oss att besvara våra forskningsfrågor.

Teori som tas upp i studien handlar om evidensbaserad forskning där comment letters och exposure drafts används. Litteratur som handlar om olika intressenters deltagande i comment letters har tagits upp för att se vilka det är som kommenterar exposure draft. Kritik som riktats mot de nuvarande IAS 17- reglerna tas upp när det gäller de två största problemen som är *klassificering* och *redovisning av leasing* för att belysa anledningen till varför standarden för leasing anses behöver ändras. Innehållet i ED 2013/6 beskrivs och även kritik som forskare riktat mot detta exposure draft, som innehåller förslag på nya redovisningsstandarder för leasing. Vad forskare ser för konsekvenser, fördelar och nackdelar med det senaste förslaget för redovisning av leasing i ED 2013/6 tas upp. Till sist beskrivs de problem som fortfarande kvarstår i det nya förslaget. Det finns ett behov av denna teori i studien dels för att upplysa om vad som redan forskats på och för att knyta samman detta med de nya resultat som framkommer ur denna studie.

3.2 Evidensbaserad standardsättning - comment letters roll

IASB är på väg att formas mot en mer evidensbaserad standardsättning. Denna förändring påbörjades vid det inledande offentliga samrådet om IASB:s arbetsprogram år 2011. De beslöt sig då för att införa en ny forskningsfas, där de vill dra slutsatser från en större mängd källor som även inbegriper akademisk forskning. FASB har börjat följa efter i att arbeta på detta sätt. IASB genomför fältarbete för att bland annat bedöma kostnaden för att följa regler, bedöma huruvida de som upprättar redovisning uppfyller rapporteringskraven och bedöma de sannolika effekterna av finansiell redovisning - vilket är grunden för IASB:s slutsatser om förslaget till leasingavtal. De vill ha en mångfald av bevis innan de överväger att utveckla förslag på ny standard. Det hjälper IASB att bedöma hur vanligt en viss typ av transaktion eller händelse är. IASB gör undersökningar genom att ge enkäter till användare och testar vilken typ av ord de använder som upprättar redovisning. De analyserar även comment letters (Teixeira, 2014).

Organisationernas återkoppling till IASB och FASB genom comment letters har inverkan på IASB och FASB:s arbete som oftast leder till att de överväger att ändra förslag och riktlinjer. Genom att de är lyhörda för alla synpunkter som skickats till dem i form av comment letters försäkras de insändarna att deras tid som de spenderat genom att skriva comment letters är värdefull och en bra hjälp för IASB och FASB att undvika att sätta en standard som kan skapa oavsiktliga konsekvenser (Triplett & Ryan, 2011).

Det finns många fall då IASB och FASB slår samman förslag från diskussionsmöten med comment letters för att få fram ett förslag på modeller för redovisning. I och med den stora omfattningen på ändringarna av 2010 års ED, så beslöt styrelserna för de båda

normsättarna att åter utsätta det reviderade förslaget för ytterligare kommentarer. Det är inte alltid så att comment letters kan generera förändringar på förslag, men det är tydligt att återkoppling har inverkan i IASB och FASB:s överläggningar (Triplett & Ryan, 2011).

I fallet med ED 2010/9, kommenterar Lightner m.fl. (2013b), att IASB-kommittén har gjort en samlad insats genom ett uppsökande program och samråd med experter och rådgivare, men de tog inte hänsyn till den feedback de fick i comment letters till detta förslag utan gav istället ut ett reviderat förslag. Lightner m.fl. (2013b) påpekar också att feedbacken från comment letters är begränsad eftersom många leasingtagare har bristande resurser och inte heller någon vilja att skriva comment letters, medan leasinggivare har en betydligt större vilja att skriva comment letters.

3.3 Deltagande i standardsättning

IASB får sin legitimitet av att de har en transparent standardsättning med deltagande från olika organisationer (Jorissen m.fl., 2012). De önskar få respons från olika intressenter, där även akademiker inkluderas (IASCF, 2005 och Nicolaisen, 2005 se Larson m.fl., 2011, s. 36). Med dessa organisationer involverade i standardsättning byggs IASB:s legitimitet upp som en internationell standardsättare (Tandy & Wilburn, 1992, Larson, 2002, 2007, Durocher m.fl., 2007 se Durocher & Fortin, 2011, s. 2). Ett bristande medverkande av organisationer i standardsättningsprocessen skulle hindra lämplig identifiering och utvärdering av alla viktiga alternativ och synpunkter, vilket skulle leda till att kvaliteten på normsättningens utgång äventyras. Att förstå motiven till organisationers deltagande i standardsättningen är därför oerhört viktigt. För att bedöma legitimiteten och omfattningen av IAS, måste akademikers och andra intresseorganisationers roll undersökas i den globala processen för redovisningsstandardisering (Larson m.fl., 2011).

Deltagande av organisationer är viktig för normgivare, eftersom det hjälper dem att mäta de reaktioner som intressegrupper har på standarder (Dyckman, 1988, Tandy & Wilburn, 1992 och Ettredge, 2002 se Jorissen m.fl., 2012, s. 2). Organisationer skapar legitimitet och utveckling av standarder när de väljer att delta (Johnson & Solomons, 1984, Wallace, 1990 och Suchman, 1995 se Jorissen m.fl., 2012, s. 4). IASB har ökat sin betydelse och sin status som privat normgivare genom sitt primära intresse för global redovisning sedan antagandet av International Accounting Standards (IAS) och konvergensavtalet med Financial Accounting Standards Board (FASB) (Jorissen m.fl., 2006 se Georgiou, 2010, s. 1). IASB betonar ofta betydelsen av allmänhetens deltagande (Jorissen m.fl., 2012).

En analys som har gjorts av Jorissen m.fl. (2012) av comment letters som har skickats till IASB under tiden 2002-2006 visar att upprättare av redovisning var de som skickade in flest följt av redovisningsprofessionen och reglerare. Drivkrafterna till att framförallt

upprättare, redovisningsprofessionen och reglerare väljer att delta genom att skicka in comment letters är att de anser sig ha en stor inverkan på redovisningsinformation. Användare, börsmäklare och tillsynsmyndigheter har visat sig skriva fler comment letters när upplysningsfrågor står på spel. Redovisningsprofessionen, reglerare, användare och akademiker deltar ofta på ett tidigt stadium av standardsättningsprocessen, redan då diskussionspapper ges ut. Upprättare engagerar sig däremot i högre grad i ett senare skede i processen då exposure draft ges ut.

Det som avgör om någon kommer att vilja delta i ett standardsättningsprojekt är om de upplever fördelarna med detta och om sannolikheten för att kunna påverka resultatet överstiger kostnaderna. Det största deltagandet sker av dem som bär de största ekonomiska konsekvenserna av ett beslut eller ett projekt. Med tanke på att det är kostsamt att delta, så kommer endast de som kan förvänta sig stora fördelar från deras deltagande att göra det. Upprättare är mer benägna än användare att delta, eftersom de är rikare, mindre diversifierade (drar in intäkter från färre inkomstkällor och är mer sårbara om det skulle bli negativa ekonomiska effekter i samband med en föreslagen standard), och deras ekonomiska intressen är mer homogena (Sutton, 1984 se Durocher m.fl., 2007, s. 31).

3.3.1 Akademikers deltagande

Normgivare behöver hjälp från akademiker för att kunna få svar på svåra och intressanta frågor (Barth, 2000 se Larson m.fl., 2011, s. 35). Akademiker har blivit tillfrågade många gången under många år om de vill bli involverade i FASB:s arbete med standardsättning (Beresford, 1991, Beresford & Johnson, 1995, Burton & Sack, 1990, Leisenring & Johnson, 1994 och Schipper, 1994 se Larson m.fl., 2011, s. 1). Akademiker är att anse som de som har starkast positiv inverkan i utformningen av redovisningsstandarder. En bristande delaktighet av akademiker ses som skadlig för legitimiteten av standardsättningen, då andra intressentgrupper som tillåts skriva comment letters får ett större inflytande som ibland leder till ökad "politikisering" av processen (Wyatt, 1990 och Wyatt, 1991 se Larson m.fl., 2011, s. 35).

Schipper (1994 se Larson m.fl., 2011, s. 35) konstaterar att akademiska forskare har en positiv inverkan på vissa delar av standardsättningen. Mary Barth, som är akademiker på Stanford University och som var medlem i IASB under en tid fram till 2009 påstår att forskning är särskilt värdefull för normgivare eftersom den är opartisk och noggrant utformad samt grundad i ekonomisk teori (Barth, 2007 se Larson m.fl., 2011, s. 35). Det finns en efterfrågan på mer akademisk forskning som tar fram insikter som är viktiga för dem som sätter redovisningsstandarder enligt Barth (2000 se Larson m.fl., 2011, s. 35). Akademiker anses ingå i en unik position eftersom de kan vara opartiska, då de inte har något att vinna på vad resultatet av forskningen blir, enligt Barth (2007 se Larson m.fl., 2011, s. 35). Akademiker kan påverka standardsättningen av redovisningen genom

inflytande av sin forskning och genom att skicka in comment letters med sin åsikt direkt eller med andra kommunikationsmedel (Álvarez m.fl., 2014).

De huvudsakliga skälen till att akademikers inverkan på standardsättning i nuläget inte är allmänt spridd är bristen på incitament och felaktiga förväntningar på standardsättning, vilket flera författare nämner (Álvarez m.fl., 2014). McLeay m.fl. (2000 se Larson m.fl., 2011, s. 36) gör gällande att tidigare forskning visar att det finns en låg nivå av akademiskt deltagande i form av inskickade comment letters till FASB. I motsats till detta så visas det att i tysk standardsättning så finns en hög grad av akademiskt deltagande, högre än deltagandet av revisorer. Det finns lite forskning avseende akademiker som skickar comment letters till IASB och IASC. Kenny och Larson:s (1995 se Larson m.fl., 2011, s. 36) undersökning visar att det bara är fem akademiker av totalt 233 som har skickat in comment letters (2,1 procent av 233 författare) och de skrev tio brev (1,3 procent av 764 brev) till IASC med hänsyn till 14 frågor mellan åren 1989 och 1992. När Jorissen m.fl. (2006 se Larson m.fl., 2011, s. 36) undersökte comment letters som skickades direkt till IASB, och som handlar om 23 tidigare frågor, hittades det bara 36 comment letters som var skrivna av akademiker.

3.3.2 Upprättares deltagande

Elbannan och McKinley (2006 se Jorissen m.fl., 2012, s. 9) anser att osäkerheten som finns i att tolka informationen i finansiella rapporter är en avgörande drivkraft för upprättares deltagande i comment letters. Om en standard kräver att ett företags ledning ska förutsäga framtida värden, så kommer chefer att uppleva osäkerhet. Seamann (1999 se Jorissen m.fl., 2012, s. 9) fann att upprättare i stor utsträckning reagerar när det handlar om beslut som påverkar volariteten i resultat. Att undvika osäkerhet är den drivkraft som i högst grad driver en människas beteende (Giddens, 1984 se Jorissen m.fl., 2012, s. 9) och att undvika kostnader för upprättande av information driver upprättare att delta (Watts & Zimmerman, 1978 se Jorissen m.fl., 2012, s. 9).

3.3.3 Användares deltagande

Målet med den nya standarden är att göra det lättare för användare att ta del av finansiella rapporter genom att se till att de finansiella rapporterna ger tillräckligt med information för att kunna hjälpa dem att fatta beslut. Användares medverkan i standardsättningsprocessen har visat sig vara väldigt minimal. Att användare ska medverka i standardsättningen anses av många vara tveksamt eftersom de oftast enbart tar hänsyn till sina egna intressen. Det kan diskuteras i vilken grad sådan kritik är berättigad och det beror på i vilken utsträckning användarna av de finansiella rapporterna deltar i processen för standardsättning och hur mycket inflytande de får. I övrigt så finns det inte så mycket forskning på engagemang från användare av finansiella rapporter när det gäller standardsättning. Endast ett fåtal studier har mätt

användares deltagande och kommit fram till att den varit låg. Orsakerna till det låga deltagandet har inte heller forskats på särskilt mycket (Durocher m.fl., 2007).

3.3.4 Redovisningsprofessionens deltagande

Åsikter från utövare av redovisning (redovisningsbyråer) är speciellt viktig och värdefull av två skäl. Det första skälet är att de har den kompetens som krävs för att yttra sig om föreslagna standarder enligt Larson (2007 se Durocher & Fortin, 2011, s. 29). För det andra, så är revisorer en länk mellan det rapporterande företaget och den finansiella rapporten och därför har de en bra position för att kunna avgöra vad som är relevant och betydande information som ska vara en del av bokslutet, enligt Knutson och Wichmann (1984 se Durocher & Fortin, 2011, s. 30). Redovisningsprofessionen har särskilt studerats när det gäller deras deltagande i att influera standardsättningsbeslut. Ekonomiska kostnadsfördelar gör att de gärna deltar. Det antas att redovisningsbyråer vill influera processen för standardsättning för att öka sin välfärd (Deegan m.fl., 1990 se Durocher & Fortin, 2011, s. 30).

3.4 Kritik riktad mot de nuvarande leasingreglerna

Det har framkommit en mängd kritik mot leasingreglerna som nu är i bruk, bland annat att de missbrukas och att det är svårt för intressenter att jämföra redovisning. Den största delen av kritiken handlar om hur leasingavtal ska identifieras, klassificeras och redovisas. Aurora och Bontas (2013) säger att med de nuvarande redovisningsreglerna så finns det en bristande jämförbarhet mellan den finansiella positionen för ett företag som köper sina tillgångar och ett företag som leasar samma eller liknande tillgångar. Med detta menar de att redovisningen inte skildrar leasingen på ett riktigt sätt genom att leasingtransaktionerna inte presenteras korrekt. Det behövs mer transparens och jämförbarhet för att intressenter ska få en korrekt bild.

Den mest omfattande kritik som riktats mot den nuvarande standarden är att det ofta händer att leasingtagare inte redovisar sina leasingåtaganden i balansräkningen eftersom det inte finns en klar distinktion mellan operationella och finansiella leasingavtal (Biondi m.fl., 2011). I 2013 års "World Leasing Yearbook", som rapporterar leasingavtal under ett år, rapporterades det att under år 2011 fanns det nya leasingavtal som ingåtts i hela världen som uppgår till ungefär 800 miljarder dollar. I den existerande redovisningsstandardens har majoriteten av dessa avtal inte redovisats i leasingtagarens balansräkning. De finansiella siffrorna utanför balansräkningarna har stor betydelse. I amerikanska offentliga företag har American Securities and Exchange Commission (SEC) under år 2005 beräknat att det fanns operationella leasingavtal som uppgår till ungefär 1,25 biljoner dollar som inte tas upp i balansräkningen. Transaktionerna som klassificerats som operationell leasing ger en redovisning utanför balansräkningen, vilket skapar ett lönsamt incitament hos företag. Detta har gett upphov

till många ekonomiska skandaler i olika länder så som Enron, WorldCom, Xerox, Sunbeam, Waste Management, Adelphia, Tyco, Health South och Global Crossing (Coates, 2007 se Baltussen m.fl., 2014 s. 183) och Ahold (De Jong m.fl., 2005 se Baltussen m.fl., 2014 s. 183).

3.5 Reviderat förslag på standard - Exposure Draft 2013/6

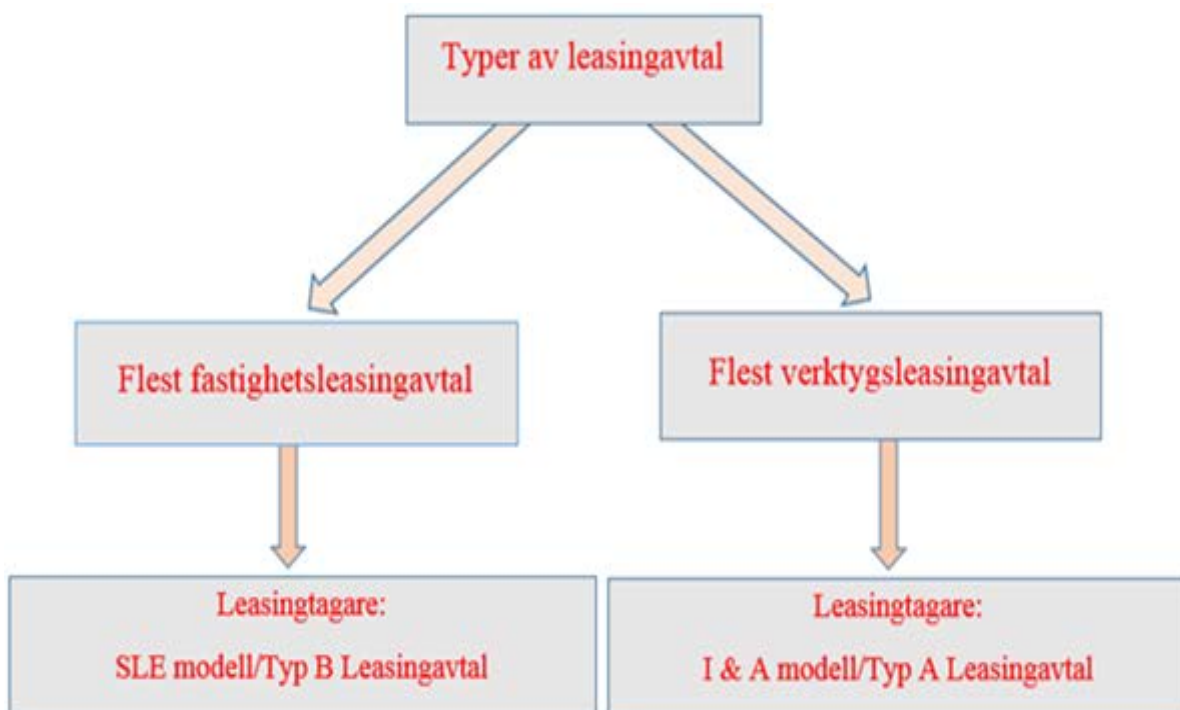
I maj 2013 kom IASB och FASB med ett nytt utkast Exposure Draft 2013/6 (ED 2013/6), för hur den nya leasingredovisningen är tänkt att bli. Detta förslag innehåller revideringar av ED 2010/9 som svar på kritiken som mottagits till ED 2010/9 (Day m.fl., 2013). Craig (2013) skriver att ED 2013/6:s viktigaste punkt är att försöka förbättra den representativa troheten till leasingavtalets ekonomiska innebörd genom att aktivera alla långsiktiga leasingavtal i balansräkningen. Detta innebär att leasing kommer att föreligga när det finns ett avtal som kräver utnyttjande av en viss tillgång och som förmedlar rätten att kontrollera tillgången under en viss tidsperiod enligt Lightner m.fl. (2013a). Kontroll bygger på att kunna styra och få nytta av tillgången och den kontrollen "köper" en leasingtagare i och med leasingavtalet.

ED 2013/6 kräver att alla leasingavtal som har en löptid på mer än ett år skall redovisas i balansräkningen. Som kortfristiga leasingavtal räknas de som är kortare än tolv månader. Undantaget från denna bestämmelse, om redovisning i balansräkningen, är leasing av immateriella tillgångar, biologiska tillgångar, eller när leasingen involverar prospektering, eller användning av icke förnyelsebara naturtillgångar, såsom mineraler, olja och naturgas (Day m.fl., 2013). Enligt Craig (2013) kommer förändringen i standarden begränsa operationell leasing till max ett åt. Detta anses kunna minska missbruk med att redovisa operationell leasing utanför balansräkningen.

Det finns två klasser av långfristiga leasingavtal och de är verktyg och fastigheter enligt Lightner m.fl. (2013a). Day m.fl. (2013) belyser att verktyg tillhör typ A-leasingavtal, som förknippas med sådant som inte är fastighet dvs. flygplan, lastbilar och bilar (Boyle m.fl., 2014). Medan fastigheter tillhör typ B-leasingavtal, (Boyle m.fl., 2014) både mark och byggnader kan ingå (Day m.fl., 2013). Typ A-leasingavtal innebär att den leasade tillgången är utnyttjad till betydande del medan typ B-leasingavtal innebär att den leasade tillgången inte är utnyttjad till betydande del. Den avgörande faktorn för att skilja mellan dessa två olika klasser kommer att vara om den leasade tillgången är fastighet (dvs. mark, byggnader eller delar av byggnader) (Boyle m.fl., 2014).

Leasingtagare måste redovisa tillgångar och skulder då leasingavtalet påbörjas. Det finns två alternativa sätt för leasingtagare att skriva av på "rätt att använda"- tillgångar och -skulder. Det första alternativet är att använda ränta- och avskrivningstillvägagångssättet (I & A). (dvs. finansieringsstrategin) och det andra alternativet är att använda den enkla leasingkostnadsstrategin (SLE), (dvs. linjärt tillvägagångssätt) (se figur 1). Vilket

sätt som ska användas är beroende på vilken typ av leasingavtal det handlar om, verktyg (typ A) eller fastigheter (typ B) (Lightner m.fl., 2013a).



Figur 1. De nya leasingreglerna. Omarbetad från Lightner m.fl., 2013b, s. 15.

3.6 Konsekvenser av det reviderade förslaget

Boyle m.fl. (2014) hävdar att den mest betydande följden av de föreslagna bestämmelserna skulle vara en ökning av antal leasingavtal som skulle klassificeras som finansiell leasing, vilket kräver ett mer omfattande erkännande av tillgångar och skulder. Det skulle kunna medföra mindre möjlighet till att missbruka leasingredovisningen som tidigare kunde göras genom att undvika redovisning i balansräkningen. Craig (2013) påpekar att med det nya förslaget kommer fler företag att redovisa en högre skuld i balansräkningen vilket skulle medföra att det blir svårare för dem att få till ett lån. Lightner m.fl. (2013a) påpekar att de nya reglerna kommer att förbättra insynen i företags årsredovisningar när det gäller leasing genom att leasing i större utsträckning kommer att redovisas i balansräkningen. Presentationen av rättigheter och skyldigheter kommer att ske på ett mer rättvisande sätt.

Det nya förslaget kommer utan tvekan få en relevant ekonomisk konsekvens. Det kommer att förändra företagets nyckeltal genom att det påverkar företags kapitalstruktur, skuldavtal, deras relativa ställning på marknaden och i slutändan deras image inför investerare och användare. Enligt Beattie (1998) och Fülbier (2008)(se Fitó m.fl., 2013, s. 344), så kan kapitalisering av operationell leasing ha betydelse för finansiella nyckeltal, vilket leder till relevanta ekonomiska konsekvenser som är relaterade till den finansiella strukturen, till finansiella avtal och prestanda hos företag.

3.7 Kritik riktad mot det reviderade förslaget

Det grundläggande målet för FASB-kommittén är att förenkla redovisningen av leasingavtal så att redovisningen bygger på tanken att alla leasingavtal ska använda "rätt att använda"-modellen (Lightner m.fl., 2013b). Författarna tycker ändå att det finns brister i modellen eftersom den är grovt förenklad. Det finns leasingavtal där äganderätten överförs och då skulle det redovisas och rapporteras annorlunda för att reflektera dess ekonomiska effekter. Som det är nu så används inte "rätt att använda"-modellen för alla leasingavtal. Det finns inget steg i "rätt att använda"-modellen för att analysera avtalsenliga rättigheter och skyldigheter och för att skilja mellan leasing av sin rättsliga karaktär. Därför finns det ett behov för IASB-styrelsen att granska det juridiska och ekonomiska som skiljer immateriella tillgångar från materiella tillgångar och operationella avtal från skuld.

De nya bestämmelserna för operationella leasingavtal med en löptid på kortare än tolv månader kan ändra längden på leasingvillkor framöver för att undvika finansiell leasing. Bestämmelserna kan också leda till att företag upphör med leasingverksamhet helt (Gross m.fl., 2014). Boyle m.fl., (2014) hävdar att de mest anmärkningsvärda bestämmelserna i de nya reglerna är de undantagen som gjorts med att de leasingavtal som är längre än tolv månader endast ska finnas med i balansräkningen. Detta gör att företag tillåts strukturera leasingavtal på ett sätt så att de kan kringgå reglerna och undvika ett erkännande av leasingtillgångar.

3.7.1 Kritik mot redovisning hos leasingtagare och klassifikation

Lightner m.fl. (2013a) skriver lite ironiskt att IASB och FASB:s leasingprojekt har pågått i mer än sex år och att vi nu verkar vara tillbaka där vi började. Med undantag för typ A-redovisningen av verktyg så ser reglerna i stort sett ut på samma sätt som de i SFAS 13 från 1976, förutom de kortfristiga leasingavtalen. Den viktigaste frågan i comment letters tros bli varför leasingavtal för verktyg (typ A) ska behandlas på annat sätt än för leasingavtal av fastigheter (typ B), när de har samma skyldigheter och överlåtelse sker på samma sätt för båda. Det är svårt att försvara att standarden ska grunda sig på principer och regler som är godtyckliga och därmed ger olika behandling av redovisning av verktyg. Kritiker har haft farhågor om att de nya reglerna kommer att bli otydliga och ologiska.

I leasingtagarens presentation av leasingavtal i balansräkningen, enligt det nya förslaget, skiljer sig klassifikationen åt för verktyg (typ A) och fastigheter (typ B). Klassifikationskriterierna är utformade på olika sätt för verktyg och fastighet och de har kritiserats för att de inte kan anses vara symmetriska med de legala klassifikationskriterierna. Det medför att informationen om leasingverksamheten blir bristfällig. Det nya förslaget förser inte användare med tillräckligt mycket detaljerad

information för att kunna få den information de behöver om den rättsliga karaktären av leasingavtalet. Den här tvådelningen anses inte ha någon konceptuell grund och den saknar en gemensam princip. En princip måste finnas för alla leasingavtal, som bygger på "rätt att använda" kontra finansiell leasing och inte beroende på vilken typ den leasade tillgången är (Lightner m.fl., 2013b).

I ED 2013/6 har IASB-kommittén för avsikt att de flesta leasingavtal för verktyg ska klassificeras som typ A-leasingavtal, oberoende vad det är för verktyg som leasingavtalet grundar sig på. De har beslutat att ett leasingavtal upphör att vara ett operationellt leasingavtal när leasinggivaren levererar tillgången till leasingtagaren. Denna uppfattning kan inte stödjas eftersom den inte kan anses vara en avgörande faktor. IASB vill inte längre ha kvar den operationella karaktären på leasing, där leasinggivaren har skyldigheter över ett avtals löptid att hålla tillgången fri från panträtter och låta leasingtagare utnyttja den leasade tillgången. Den skyldigheten kan verka meningslös men den är viktig enligt lagen (Lightner m.fl., 2013b).

IASB menar att vid redovisning av leasing för verktyg så bör räntemetoden användas för redovisning av kostnaden. Lightner m.fl. (2013b) menar att det är en "pseudoskuld" eftersom det enligt leasingavtalet inte är samma sak som en skuld och att göra åtskillnad av detta är viktigt för användare av finansiella rapporter. De tycker inte att räntemetoden ska användas vid redovisningen av operationella leasingavtal.

Den enda gång då ett operationellt leasingavtal innehåller ett finansiellt inslag är när leasingkostnaderna är fullt ut betalade. Detta innebär att den framtida betalningen är gjord för leasingtagarens nuvarande rätt att använda tillgången. Det känns väldigt ologiskt att all fastighetsleasing skulle vara typ B-leasing och därmed inte bestå av något finansiellt inslag, även om fastighetsleasing brukar vara baktung. Å andra sidan, har IASB-kommittén klassificerat de flesta leasingavtal för verktyg med samma betalningsnivå som typ A, därmed har de finansiella inslag. Innan ED 2013/6 gavs ut diskuterades detta inte av styrelsen för att överväga frågorna, så beslutet om det nya förslaget saknar grund (Lightner m.fl. 2013b).

I det nya förslaget skulle en leasingtagares verktyg oftast betraktas som Typ A-leasing. Klassificeringen ger upphov till att redovisningen av leasingkostnaden blir framtung ("front-loading") genom en linjär avskrivning av "rätt att använda"-tillgångar och kalkylräntan blir oförenlig med beskattningen av operationella leasingavtal, där räntan är en avdragsgill kostnad. Detta kan leda till en komplicerad beskattningsredovisning för operationella leasingavtal med framtunga kostnader. IASB och FASB har gjort fel avvägningar då förslaget i ED 2013/6 förespråkar en redovisningsstrategi som i första hand bygger på typen av leasade tillgång, snarare än typen av leasingavtal (Lightner m.fl., 2013b).

Det nya förslagets innebörd av att använda en framtung metod, typ A, när det gäller ränta och amortering för leasing av verktyg som är av typen operationella avtal ger ett

intryck av ett finansierat köp, då tillgången i redovisningen är skild från dess medföljande skuld. Detta tillvägagångssätt strider mot den rättsliga och ekonomiska innebörden av leasingavtalet (Lightner m.fl., 2013b). Craig (2013) ifrågasätter varför all leasing som klassar sig som typ B ska skrivas av på samma sätt både när det gäller ett 3-årsavtal och ett 20-årsavtal. Han menar att utnyttjandet av tillgången inte sker på samma sätt vid ett långt avtal som vid ett kortare.

Gross m.fl., (2014) understryker att finansiella nyckeltal och andra ekonomiska indikatorer avsevärt snedvrids av de föreslagna ändringarna. Därför är det viktigt att chefer, investerare och användare förstår hur dessa åtgärder kommer att förändra informationen i de finansiella rapporterna, så de vet hur de ska tolka det. Upprättare anses få nackdelar av den nya förslaget på grund av de ekonomiska effekter som kommer av implementering och reglernas komplexitet (Fito m. fl., 2013).

3.8 Användare och upprättares uppfattning om förslaget

Barone m.fl. (2014) har studerat vad andra forskare har kommit fram till då de undersökt vilken uppfattning användare och upprättare har, genom analys av comment letters. Beattie (2006a,b se Barone m.fl., 2014, s. 42) har gjort en undersökning på 132 brittiska investeringsanalytiker och finansiella direktörer för att bedöma deras synpunkter på förslaget. Resultatet visar att båda grupperna håller med om att det finns problem i de existerande reglerna men de har olika uppfattning om förslaget. Användare (investeringsanalytiker) håller med om förslaget medan upprättare (finansiella direktörer) inte var så positiva. Upprättare ger ett måttligt stöd till förslaget att ta bort distinktionen mellan finansiella och operationella leasingavtal och håller inte med om förändringen i frågan om behandlingen av förnyelsealternativ eller villkorade leasingavtal. Beattie (2006a,b) konstaterat att det är upprättare som bär kostnaderna med förslaget medan användarna bär fördelarna. När Hussey och Ong (2011 se Barone m.fl., 2014, s. 42) studerade uppfattningen hos kanadensiska och malaysiska revisorer (upprättare) resulterade deras analys i att de stödjer den enkla modellen för redovisning men de håller inte med om att ta bort finansiell och operationell klassificering som existerar i den nuvarande standarden.

I Durocher och Fortin:s (2009) studie har det fokuserats på banker som användare av finansiella rapporter och vad de har för uppfattning om förslagen i exposure draft. Författarna till artikeln tycker att det är viktigt att bankernas åsikter undersöks innan redovisningsmetoden för leasing ska förändras eftersom förändringen kan påverka deras bedömningar och beslut i kreditgivningsprocesser. I resultatet av undersökningen hos bankerna betraktades både finansiell och operationell leasinginformation i deras kreditgivningsprocess vid lånesökning av privata företag. Analys har gjorts för att se om låneansökan gynnar bankerna mest med den existerande standarden, när det gäller att förbättra sin förmåga att värdera leasingtagarnas finansiella åtaganden och öka sina uppskattningar av riskerna med finansiering hos leasingtagarna. Som slutsats har de

kommit fram till att fördelen med förändringen av leasingreglerna finns hos leasingtagarna.

Forskare har funnit att kommentarer från de som upprättar redovisningen och kommentarer från intressenter som använder informationen i redovisningen skiljer sig avsevärt åt då det gäller termerna kostnader och fördelar. Användarna som stödjer förslaget tycker att om operationell leasing redovisas i balansräkningen så blir informationen i redovisningen mer kvalitativ medan revisorerna inte stödjer detta. En del av revisorerna, alltså de som upprättar redovisningen, rekommenderar inte att redovisningsreglerna avseende operationell leasing ska ändras baserat på de ekonomiska konsekvenserna. Andra stödjer däremot förslaget till vissa delar och vill ha ett modifierat förslag där bland annat leasingavtalet och industrier beaktas (Barone m.fl., 2014). Comiran (2013 se Barone m.fl., 2014, s. 42) har i sin undersökning analyserat 1421 comment letters och fann att endast ett fåtal respondenter var positiva till de föreslagna förändringarna i exposure draft. Det respondenterna var mest rädda för var att förändringarna skulle bidra till kostnader för ökade revisorsarvodena, byte av IT-system och omförhandlingar.

3.9 Analysmodellen

Eftersom studiens forskningsfråga vill svara på vad det finns för attityder till den nya föreslagna standarden för leasingredovisning så belyses i teoridelen vad som forskats tidigare om detta. Den analysmodell som använts i studien baseras på den teori som presenterats i teoridelen.

Teorin behandlar hur forskningen bedrivs för att ta fram nya standarder och hur och i vilken grad grupper är involverade i detta genom kommentarer i comment letters. IASB vill ha en mångfald av bevis innan de överväger att utveckla ett nytt förslag till standard menar Teixeira (2014). Detta är ett tecken på att de är på väg mer mot en evidensbaserad forskning när det gäller att ta fram nya standarder. Det är inte alltid så att comment letters kan generera förändringar på förslag men det är tydligt att återkoppling har inverkan på IAS och FASB överläggningar (Triplett & Ryan 2011).

Tyvär så visar forskning på att akademikers inverkan på standardsättning är låg på grund av för lite incitament och att de har låga förväntningar på standardsättningen (Álvarez m.fl., 2014). Detta är viktigt att poängtera då det har riktats en hel del kritik mot den nuvarande standarden IAS 17 och mot de nya förslagen från olika forskare. Kritiken som riktats mot standardförslaget är hur leasing ska klassificeras och huruvida den ska redovisas i leasingtagarens balansräkning enligt Lightner m.fl. (2013a). Nackdelar, fördelar och konsekvenser har presenterats angående de nya förslagen. Fortfarande kvarstår det problem, när det gäller redovisningen av leasing, som behöver lösas.

Denna studiens forskningsfråga ska besvaras genom att koppla teorin till det som framkommer ur de comment letters som olika organisationer besvarat. Om de är positiva eller negativa ska belysas och vad de ser för fördelar och nackdelar med förslagen vad gäller, klassificering och redovisning i balansräkningen. De 151 comment letters kommer att analyseras och delas in i grupper efter om de är för eller emot det nya förslaget för respektive fråga. De kommer sedan att tolkas för att hitta olika infallsvinklar för varje fråga och orsakerna till att de tycker som de gör. De olika grupperna är upprättare, användare, redovisningsprofession, andra intresseorganisationer, nationella reglerare och akademiker (se definitionslista för närmare beskrivning av dem). Vi kommer också att använda oss av dessa grupper när vi analyserar comment letters, genom att dela upp comment letters i dessa grupper utefter vilken typ av individer som skrivit dem. Detta för att sedan kunna dra slutsatser om i vilken grad dessa grupper svarar på exposure draft och vad de olika gruppernas kommentarer består av.

Enligt studiens forskningsfråga vill vi ha svar på om det nya förslaget (ED 2013/6) besvarar de problem som finns i den nuvarande internationella redovisningsstandarden (IAS 17) eller om det bara skapar nya problem. Vi vill också få reda på vad upprättare, användare, redovisningsprofessionen, intresseorganisationer, akademiker och nationella reglerare i olika länder i Europa har för attityder till det nya förslaget samt i vilken utsträckning dessa grupper kommenterat förslaget i comment letters. Följande analysmodell (se figur 2) har upprättats för att kunna besvara forskningsfråga och uppfylla syftet med studien:



Figur 2. Analysmodell.

4. Empiri/Resultat

I denna del kommer vi först att återge hur strukturen för empirin och analysen ser ut. Därefter presenteras den empiriska datan för hur olika grupper från hela Europa, i comment letters, har kommenterat det nya förslaget till redovisning av leasing i ED 2013/6. Vi kommer att presentera deras kommentarer utifrån de två frågor vi valt att fokusera på. Efter det kommer också en presentation av vad de organisationer som inte har gett ett tydligt svar har för helhetssyn på det nya förslaget. Till sist presenteras en empirisk sammanfattning.

4.1 Empiripresentationens struktur

Vid presentation och analys av empirin kommer vi att utgå från den analysmodell som finns beskriven i teoridelen. Först kommer en beskrivning av det nya förslaget, ED 2013/6, för redovisning av leasing i koncerner och den kritik som riktats mot detta förslag. Efter det följer en presentation av de frågor (fråga två och fråga fyra) som vi valt att fokusera på då vi anser att de är de viktigaste och har blivit mest kritiserade. Frågorna har formulerats av IASB/FASB utifrån det nya förslaget och skickats med i ED 2013/6 för att de ska kunna få svar från olika organisationer och företag om vad det tycker om förslaget utifrån dessa frågor. Svaren på frågorna kommer att presenteras genom diagram och tabeller och kommentarer till dessa, för att tydligt kunna visa i vilken utsträckning olika respondentgrupper har svarat och vilka argument dessa olika grupper har till frågorna. Respondentgrupperna består av: *akademiker, upprättare, användare, redovisningsprofession, nationella reglerare och intresseorganisationer.*

Analysen av empirin kommer närmare att belysa kommentarer till förslaget från organisationerna och företagen som kommenterat i comment letters genom det som beskrivits i metoddelen som en kvalitativ innehållsanalys (Bryman & Bell, 2013). Kommentarererna har genom kodning delats upp både efter respondentgrupper och efter om de säger *ja, ja men, nej* eller *nej men* till förslaget i respektive fråga. Argumenten kopplas till den kritik som kopplats till ED 2013/6, som tagits upp i teoridelen. I analyserna framkommer också deras helhetskommentarer till förslaget. Se bilaga 4 för att se vilka comment letters vi analyserat.

4.2 Empirisk referensram

Vi ger här först en inblick i det nya förslaget i ED 2013/6, angående hur leasing enligt detta ska klassificeras och redovisas. De två frågorna (fråga 2 och fråga 4) som besvarats i comment letters återges också.

4.2.1 Reviderat förslag: Exposure Draft 2013/6

Huvudregeln i ED 2013/6 är att företag som ingår i leasingavtal ska redovisa tillgångar och skulder som härrör från avtalet (IFRS, 2013d). Precis som det första utkastet så säger det nya, enligt PwC (2013), att i stort sätt all leasing ska tas upp i balansräkningen. Den största skillnaden mellan de gamla och nya reglerna är att alla leasingavtal, oavsett typ, ska redovisas i balansräkningen. Två nya leasingmodeller är tänkt att införas och de är typ A och typ B. Enligt de gamla reglerna så var det endast vid finansiell leasing som en tillgång togs upp i balansräkningen av leasingtagaren. Begreppen operationell och finansiell leasing kommer inte längre att finnas kvar (PwC, 2013) och det är en förbättring jämfört med den existerande standarden (IFRS, 2013d). Se bilaga 2 för närmare beskrivning av reglerna i förslaget.

Huvudförslag för leasingtagarens redovisning

Enligt ED 2013/6:s regler så ska leasingtagaren redovisa tillgångar och skulder för leasingavtal som är längre än tolv månader. Leasingtagaren skall redovisa en skuld eftersom de har ett leasingansvar och betala leasingavgifter och redovisa en tillgång eftersom de har en "rätt att använda"-tillgång under en leasingperiod (IFRS, 2013d).

Leasingavtal definieras i exposure draft som "ett avtal som förmedlar rätt att använda en tillgång (den underliggande tillgången) under en tidsperiod i utbyte mot ersättning" (IFRS, 2013d, s. 8). Leasingtagaren ska identifiera kostnader och kassaflöden som härrör från ett leasingavtal beroende på om leasingtagaren väntas utnyttja mer än en obetydlig del av de ekonomiska fördelar som är inkluderade i den underliggande tillgången. Bedömningen av detta beror på naturen hos den underliggande tillgången (IFRS, 2013d).

I exposure draft beskrivs att ett företag ska tillämpa utnyttjandepincipen vid leasingavtal av typ B för fastigheter och leasingavtal av typ A som innefattar andra tillgångar än fastigheter, såvida de angivna klassificeringskriterierna uppfylls. Kriterierna för klassifikation finns föreskrivna i paragraferna 29–31 i ED 2013/6 (IFRS, 2013d). Typ A-leasing innefattar all leasing som inte har med fastigheter att göra och då avses leasing av maskiner, inventarier, kopiatorer, bilar etc. Typ B-leasing består av tillgångar som innefattar främst leasing av fastigheter som t.ex. mark och/eller byggnad eller en del av byggnad (IFRS, 2013d, PwC, 2013). Inom typ A för leasingavtal skall leasingtagaren redovisa en leasingkund och den ska bestå av nuvärdet av alla leasingbetalningar som kommer att göras i framtiden och en leasingtillgång som utgör rätten att använda tillgången. Tillgången och skulden kommer att vara lika stora. I och med att leasingtagaren betalar leasingavgifterna så betalas räntor i form av effektivränta och amortering av skulden. Den leasade tillgången skrivs av lika mycket under hela nyttjandeperioden. (IFRS, 2013d, PwC, 2013).

Typ B redovisas på samma sätt som Typ A till en början men kommer att redovisas an-norlunda i efterföljande perioder (PwC, 2013). Den summan som redovisas som leasingkostnad i resultaträkningen hos en leasingtagare kommer att vara på samma belopp under hela perioden för leasingen och den ska läggas fram på en rad som kallas leasingkostnad. Skulden redovisas som effektivränta medan tillgången ska skrivas av progressivt med lågt belopp i början och allt lägre mot slutet. Kostnaden för leasing kommer att vara konstant under hela perioden. (IFRS, 2013d, PwC, 2013).

Frågorna i ED 2013/6

Nedan följer två av frågorna som tas upp i ED 2013/6 som vi valt att fokusera på i denna studie. Dessa frågor har intressenter kommenterat i comment letters. Kommittén uppmuntrade deltagarna, enligt IFRS (2013a), att skriva kommentarer till varför de håller med eller inte håller med om de specifika frågorna de kommenterar. Till de respondenter som inte håller med om förslaget ombeds de att föreslå alternativ.

Fråga två: Redovisning av leasingavtal hos leasingtagare

“Instämmer du i att redovisning, värdering och presentation av kostnader och kassaflöden som härrör från ett leasingavtal bör variera för olika leasingavtal, beroende på om leasingtagaren väntas konsumera mer än en obetydlig del av de ekonomiska fördelar som är inkluderade i den underliggande tillgången? Varför eller varför inte? Om inte, vilka alternativa tillvägagångssätt skulle du föreslå och varför?”(IFRS, 2013d s. 9)

Fråga fyra: Klassifikation av leasingavtal

“Instämmer du i principen om leasingtagarens förväntade utnyttjande av de ekonomiska fördelar som är inkluderade i den underliggande tillgången ska appliceras med hjälp av de krav som anges i punkterna 28-34, som skiljer sig beroende på om den underliggande tillgången är egendom? Varför eller varför inte? Om inte, vilka alternativa tillvägagångssätt skulle du föreslå och varför?”(IFRS, 2013d s. 9)

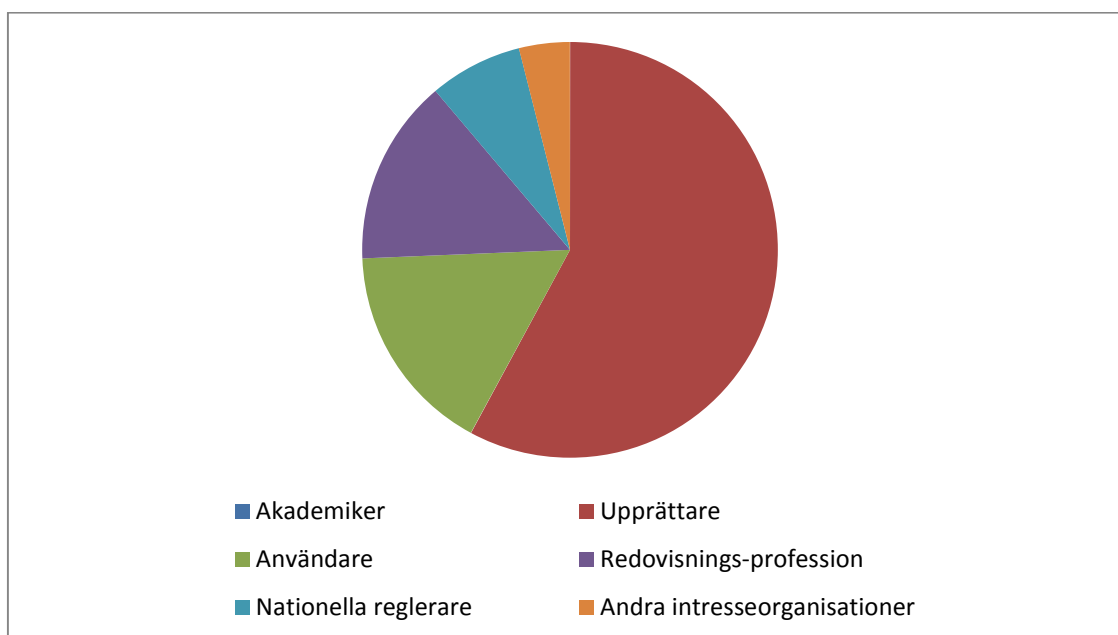
4.3 Presentation av empiriska data

4.3.1 Empiriskt resultat av comment letters

Totalt så har 151 comment letters till förslaget i ED 2013/6 granskats. Dessa består av kommentarer från *upprättare* (88 stycken), *användare* (25 stycken), *redovisningsprofession* (21 stycken), *nationella reglerare* (11 stycken), *andra intresseorganisationer* (6 stycken) från Europa. Det fanns inga *akademiker* (0 stycken) från Europa som har kommenterat förslaget (se tabell 2 och figur 3).

	Respondenterna					
	Akademiker	Upprättare	Användare	Redovisningsprofession	Nationella reglerare	Andra intresseorganisationer
Totalt antal respondenter: 151	0	88	25	21	11	6

Tabell 2. Andel av grupperna som deltagit i comment letters.



Figur 3. Andel av grupperna som deltagit i comment letters.

Respondenternas svar till fråga två: Redovisning hos leasingtagare

Vi kommer här att visa vad *upprättare*, *användare*, *redovisningsprofessionen*, *nationella reglerare* och *intresseorganisationer* har för argument för att antingen stödja eller vara emot det nya förslaget för leasing i ED 2013/6 när det gäller fråga två. Notera att flera av respondenterna anger mer än ett argument.

Upprättares svar på fråga två som handlar om förslaget för redovisning hos leasingtagare.

Ja	Ja, men	Nej	Inget svar
2	20	43	23

Tabell 3: Fördelning av upprättares svar på fråga två.

Två av respondenterna som svarat **Ja** har kommenterat att de håller med om förslaget om leasingavtal, när det gäller klassifikation som bygger på utnyttjandet av ekonomiska fördelar. De instämmer i förslaget om leasingavtal där klassificeringen bygger på utnyttjande av ekonomiska fördelar i den underliggande leasade tillgången. De stödjer också förslaget om att leasingtagaren inte ska behöva beräkna "rätt att använda" - tillgångar till verkligt värde om den leasade fastigheten är en investeringsfastighet som leasingtagaren inte står för ägandet av.

20 av respondenterna svarar "**Ja, men**" och anger följande motiveringar och oro:

- Tio respondenter säger att de håller med om att redovisning, värdering och presentationen bör skiljas på för olika typer av leasing.
- Två respondenter håller med om att när leasingtagaren förväntas använda mycket lite av de ekonomiska fördelarna som är inkluderade i den underliggande tillgången, så betalar leasingtagaren endast leasinggivaren en avkastning på sina investeringar i den underliggande tillgången i utbyte mot tillgången och detta innebär leasingavtalet inte är någon försäljning.
- I ett comment letters håller respondenten med om att redovisning med typ A-metoden är bra för att den liknar finansiella leasingavtal i IAS 17 och den är allmänt accepterad.

Motiveringar till oro är följande:

- Åtta är oroad över förslaget eftersom distinktionen mellan typ A och typ B är beroende av om leasingtagaren förväntas konsumera mer än en obetydlig del av de fördelar som är inkluderade i den underliggande tillgången i stället för enligt IAS 17 där hänsyn togs till risk och fördelar.
- Sju av respondenterna kritiserar metoden för typ B-redovisning på grund av att den bland annat är ologisk, inkonsekvent, snedvrider jämförbarheten, ger inte fullständig information för beslutsfattande och den ökar bokföringsbördan samt redovisningskostnaden. Två av dem kritiserar typ B-redovisningens kriterier för rätten att använda-tillgången för nedskrivning för att det medför ytterligare komplexitet.
- Fyra tycker att termer som "obetydlig", "större delen" och "i huvudsak alla", som används för att skilja på typ A- och typ B-leasing, är meningslösa och att det därför behövs ytterligare riktlinjer för att kunna definiera dem.
- Vidare kritiserar fyra av respondenterna "rätt att använda"-modellen på grund av att alla typer av leasingavtal inte kan motiveras av den aktuella föreställningsramen som "rätt att använda"-tillgångar och -skulder är baserad på.

Rekommendationer:

En respondent rekommenderar IASB att behålla klassifikationen som finns i IAS 17 med operationella och finansiella leasingavtal för vinst- och förluständamål. Operationella leasingavtal bör redovisas enligt typ B i det nya förslaget men på ett nytt sätt, som en "rätt att använda"-tillgång. Tillgången bör klassificeras som en immateriell

tillgång separat från den underliggande tillgången i balansräkningen, samt skulden bör klassificeras separat från finansieringen i balansräkningen.

43 respondenter svarar **Nej** på grund av bland annat:

- 17 respondenter säger att den nya regleringen med "rätt att använda"-modellen och den dubbla redovisningen är komplex, vilket leder till svårigheter att förstå finansiella rapporter och därmed minskar öppenheten. Det finns genom de nya reglerna möjligheter till att strukturera redovisningen till egen fördel. Reglerna anses vara komplexa och förvirrande eftersom det finns många steg i processen och det skulle medföra i onödigt höga kostnader i redovisningssystem och administrativ uppdatering samt öka bördan för utgivare utan att förbättra den finansiella rapporteringen.
- Vidare kritiserar 15 respondenter typ B-redovisningsmodellen för att den är en dålig kompromiss. Typ B-redovisningsmodellen är osystematisk, inkonsekvent, missledande, ger inte jämförbara resultat och snedvrider användarnas analys.
- Tio av respondenterna kritiserar att värdering och redovisning av kostnader och kassaflöden, till följd av ett leasingavtal, skiljer sig åt mellan olika avtal beroende på om leasingtagaren väntas konsumera mer än en obetydlig del av de ekonomiska fördelarna inkluderade i den underliggande tillgången. Termer som "obetydlig del" skapar öppenhet för tolkande, vilket inte underlättar jämförbarheten mellan företag.
- I comment letters uppger fyra respondenter att de tycker att "rätt att använda"-modellen inte kommer att förbättra den finansiella rapporteringen, utan storleken på balansräkningen kommer att öka och därmed kommer det ske en snedvridning av bolagets resultat. Det kommer ge upphov till förvirring, vilseledande och ger inte användbar information till beslutsfattande för användarna av finansiella rapporter om den finansiella ställningen för ett företag. Det kan innebära en minskning av förtroendet för finansiella rapporter som redovisar enligt IFRS och detta särskilt bland onoterade och familjeägda företag.
- Två respondenter tycker att den framtunga redovisningen av kostnader för typ A-redovisningsmodellen kommer att leda till en bristande jämförbarhet, en ökning av leasingkostnader och en obalans mellan leasingkostnader och kontot för betalda leasingkostnader. Det är förväntat att många leasingtagare kommer att redovisa utefter olika strukturer, dels att visa de verkliga siffrorna för analytiker, användare och skattemyndigheterna och å ena sidan uppfylla IFRS-kraven.

Rekommendationer:

Tre respondenter rekommenderar i comment letters IASB-kommittén att ändra sig och använda bara en av modelltyperna eller att behålla den nuvarande modellen enligt IAS 17 som då bör utökas med hänsyn till ytterligare upplysningar som kan öka öppenheten.

Användares svar till fråga två som handlar om förslaget för redovisning hos leasingtagare

Ja	Ja, men	Nej	Inget svar
4	6	14	1

Tabell 4. Fördelning av användares svar på fråga två.

Av de fyra som svarar **Ja** anges följande motiveringar:

- I comment letters uppger två respondenter att de är positiva på typ B-redovisningsmodellen när det gäller avskrivning.
- Vidare uppger en respondent att denne håller med om förslaget att redovisa “rätt att använda”-tillgångar och -skulder eftersom det då blir en konsekvent redovisning av leasingavtal inom alla branscher.
- En respondent säger att med hänsyn till helheten av den dubbla modellen så ser de den som en mycket bra modell, den bästa tillgängliga modellen eftersom det är den enda acceptabla modellen som förser investerare med information som är väsentlig för deras analys, och som samtidigt begränsar kostnaden för implementeringen.

Av de sex respondenterna svarar “**Ja, men**” anges följande motivering och oro:

- Tre respondenter tror på att det finns olika typer av leasingavtal och de bör redovisas och värderas på olika sätt.
- Vidare stödjer tre respondenter den dubbla modellen eftersom det finns betydande skillnader på olika leasingavtal, beroende på innehållet i avtalet och det förväntade utnyttjandet av tillgången under den ekonomiska livstiden.

Motivering till oro är följande:

- Tre respondenter tycker att den föreslagna redovisningsmodellen är för lätt att omtolka. Det finns inga ordentliga riktlinjer för att skilja ett leasingavtal från ett tjänsteavtal, typ A-leasingavtal från typ B-leasingavtal och fastighet från icke fastighet. Det är också komplext med termerna “obetydlig del” i typ A och typ B.
- I comment letters uppger en respondent att det finns vissa brister i föreställningsramen för typ B-leasing när det gäller redovisning av skulder, vilket gör det svårt att redovisa enligt typ B.

14 respondenter svarar **Nej** på grund av bland annat:

- Sex stycken tycker att typ B-redovisning skapar volatilitet i balansräkningen vilket medför förvirring eftersom det är oklart varför tillgångar och skulder ska redovisas alls för typ B-leasingavtal om de inte representerar finansiella transaktioner. Den enkla leasingkostnaden anses sakna konceptuell bas. “Another difficulty is the posting of a financial liability without the posting of an interest

charge in the P&L, which risks producing misleading information for users of accounts” (Comment letter 460 s. 3).

- I comment letters kritiserar fyra respondenter den förslagna dubbla redovisningsmodellen mellan leasingtagare och leasinggivare för att inte vara symmetrisk, vara svår att genomföra, varar komplex samt resulterar i brist på öppenhet för användare. Den separata redovisningen av “rätt att använda”-tillgångar och leasingkyldigheten i balansräkningen ska ha företräde framför presentationen i resultaträkningen, som bör vara förenliga med balansräkningen.
- Tre av respondenterna tycker inte att förslaget är logiskt eftersom många leasingtagare använder leasing för att få operativ flexibilitet. Förslaget verkar överväga att alla verktyg (operationella leasing) ska redovisas som finansieringstransaktioner. “Lessee accounting should reflect the right to consume an asset and to settle the related liability. The comparability of financial information between issuers is however critical for analysts work” (Comment letter 595 s. 2).
- Två respondenter säger att ED 2013/6 inte ger någon lösning på de negativa effekterna av den framtunga redovisningen av leasingkostnader för typ A-leasingtagare, vilket anses ha en skadlig effekt. IASB-styrelsen tycks inte ha vidtagit någon hänsyn till effekter av detta och ändå kan det anses vara lika viktigt som för typ B leasingavtal.
- I comment letters uppger en respondent att ED 2013/6 inte har lyckats upprätta en enkla modell för leasinggivarens redovisning som överensstämmer med leasingtagarens redovisning. Detta är mycket viktigt för banksektorn eftersom många banker på samma gång är både leasingtagare och leasinggivare.

Rekommendation:

Fyra respondenter rekommenderar i comment letters att behålla den nuvarande standarden, IAS 17, som är baserad på risker och fördelar. De tror att den mycket bättre speglar både balansräkningen och vinst och förlust (P & L) -perspektivet samt att den är mer etablerad och accepterad.

Redovisningsprofessionens svar till fråga två som handlar om förslaget för redovisning hos leasingtagare

Ja	Ja, men	Nej	Inget svar
0	6	14	1

Tabell 5. Fördelning av redovisningsprofessionens svar på fråga två.

Av de sex som svarar **Ja, men** anges följande motivering:

- Sex respondenter håller med om förslaget om att erkännande, värdering och redovisning av kostnader och kassaflöden till följd av ett leasingavtal bör skilja på för olika leasingavtal.

Emellertid respondenternas oro motiveras i följande:

- Fyra respondenter i comment letters är oroliga för att förslaget ska ge ett betydande nederlag på organisationen vid övergången till det nya förslaget. Den föreslagna modellen för leasingtagaren (både typ A- och typ B-leasing) skulle medföra nya komplikationer för upprättare för att etablera modellen och för att beräkna amortering och avskrivning för skulden och tillgången. Framför allt skulle kravet på leasingtagare för att bedöma och mäta leasingskulder ge upphov till betydande kostnader (t.ex. informationssystemskostnader, kostnaderna för att genomföra och upprätthålla den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen) som inte finns idag.
- Två respondenter föredrar att distinktionen av typ A och typ B baseras på risken och fördelar. "We believe that a control-based model would be more consistent with the models for revenue recognition, consolidation, and the proposed change in the definition of an asset in the IASB's Conceptual Framework DP" (Comment letter 117 s. 7).
- I comment letters uppger två respondenter att det i föreställningsramen inte finns någon beskrivning av de olika delarna för den ekonomiska livslängden när det gäller leasing av sådan typ av egendom som inte är icke fastighet (den totala ekonomiska livslängden) och fastighet (den återstående ekonomiska livslängden) och för typ B-redovisningsmodellen.
- Vidare uppger en respondent att denne tycker att en del av typ A och typ B:s termer är meningslösa och svårtolkade.

14 respondenter svarar **Nej** på grund av bland annat:

- Elva respondenter kritiserar den nya förslaget för att det är komplext eftersom det inte är tillräckligt robust. Distinktionen mellan typ A- och typ B-leasing ger upphov till möjlighet för strukturering av leasingavtal i syfte att uppnå ett önskat redovisningsresultat.
"We do not believe the model in the proposed ED has the appropriate dividing line to account for the different types of leases across the multitude of industries so it could be applied in a manner that improves consistency, comparability and most importantly provide transparent decision useful financial reporting" (Comment letter 641 s. 13).
- Fem respondenter kritiserar i comment letters avskrivningsmetoden för "rätt att använda"-tillgångar för typ B, för att den saknar tolkning i föreställningsramen och är inkonsekvent med metoder som allmänt tillämpas på icke-finansiella tillgångar i enlighet med IFRS.
- Vidare tycker fyra respondenter att de nya reglerna saknar vägledning till vad som utgör "obetydlig" (och liknande begreppet "större"). Detta leder till osäkerhet i praktiken och därmed högre kostnader för efterlevnad. Uttrycket "i huvudsak alla", som används i IAS 17 och även i detta ED, kommer däremot sannolikt att vara tydligare för upprättare och användare.

- En respondent uppger i comment letters att hänvisning till fastighet för typ B är olämpligt för att föreskriva en typ av leasing som innefattar en mängd olika tillgångar, såsom flygplan, fartyg och bussar som har egenskaper som liknar fastighet och som därmed bör leda till att de klassificeras på samma sätt som fastighet.

Rekommendationer:

I comment letters uppger en respondent att denne stödjer IAS 17 men att den behöver förbättras på vissa punkter. En respondent rekommenderar att IASB bör utveckla föreställningsramen för modellen för typ B-redovisning för leasingtagare och att de också borde definierar grundligt vad "obetydlig", "fastighet", "i huvudsak alla" och "obetydlig ekonomisk stimulans" betyder. Vidare uppger fem respondenter att de föredrar att leasingtagare skall tillämpa den enkla modellen. De tycker att den enkla modellen är mer symmetrisk mellan leasingtagare och leasinggivare, kan minska betydliga kostnader och komplikationer av den dubbla modellen samt kommer att leda till en mer sammanhängande och begriplig information till användarna. En av dem säger att en förutsättning för att uppnå öppenhet är den enkla modellen.

Nationella reglerares svar på fråga två som handlar om förslaget för redovisnings hos leasingtagaren.

Ja	Ja, men	Nej	Inget svar
0	1	10	0

Tabell 6. Fördelning av nationella reglerares svar på fråga två.

I comment letters säger en respondent **Ja, men** och menar att denne stödjer kärnan i förslaget som innebär att leasingtagaren ska erkänna tillgångar och skulder som hör samman med leasingen i balansräkningen. Respondenten tycker att informationen i det nya förslaget behöver förbättras, för då skulle fler skulder kunna erkännas i olika typer av leasingavtal hos leasingtagaren, vilket skulle leda till minskad redovisning som struktureras för att ge så bra gynnsamhet som möjligt.

Delar av förslaget med den dubbla redovisningsmodellen saknar konsistens. Respondenten anser att redovisningen med "rätt att använda"-modellen inte kommer att avspegla utnyttjandet av de ekonomiska fördelarna av tillgången.

Tio respondenter har svarat **Nej** till det nya förslaget när det gäller redovisning av leasingavtal. Argument mot att införa det nya förslaget är:

- Fem respondenter tycker att redovisningsförslaget för typ B-leasing verkar vara en kompromisslösning. Typ B-leasing är inte symmetrisk för leasinggivare och leasingtagare och saknar en klar konceptuell grund. Den kommer att bli svår att implementera då den innehåller den nya avskrivningsmetoden med årlig amorte-

ring för typ B. Typ B-leasing sägs vara ologisk för att den endast anses vara en källa till finansiering.

“Straight line expensing without presenting a finance expense component, as required for type B does not reflect this view. More importantly, this demonstrates the problems to require that the underlying assets under all contracts that need the definition of leasing shall be recognized as assets” (Comment letter 119 s. 2).

- Vidare uppger fyra respondenter att de anser det vara kostsamt för dels implementering och dels för den pågående redovisningen. Det är viktigt att se till så att fördelarna med förslaget överstiger kostnaderna. Nya IT-system blir kostsamma då det krävs för den nya amorteringsmetoden.
- I comment letters uppger tre respondenter att typ A- och typ B-leasing inte kan ses som konceptuellt olika varandra. Båda typerna medger rätten att använda en viss tillgång som utnyttjas under leasingperioden. Om IASB/FASB anser att typ B-leasing ska ha olika redovisning för kostnader och kassaflöde så är det oklart varför redovisningen skulle vara samma som för typ A.
- Vidare uppger tre respondenter att de tycker att förslaget anses vara komplext när det gäller reglerna för avskrivning.
- Två respondenter tycker att den föreslagna utnyttjandeprincipen inte är bra. Den föreslagna avskrivningen för “rätt att använda”-modellen när det gäller typ B-leasing skulle leda till att redovisningen inte avspeglar det faktiska utnyttjandet av tillgången och skulle stå i strid mot redovisningen av andra icke-finansiella tillgångar som är värderade till anskaffningsvärde.
- Två respondenter anser inte att den dubbla redovisningsmodellen för redovisning hos leasingtagaren är bra för att den är förvirrande och ger en missvisande bild av “rätt att använda”-modellen.
- Vidare kritiserar en respondent de framtunga kostnaderna i de leasingavtal som inte avsågs vara en finansiell transaktion.
- En av respondenterna tycker att gränslinjen mellan operationell och finansiell leasing är godtycklig.
- I comment letters har en respondent angett att många upprättare och revisorer är av den åsikten att det hade varit bättre att använda sig av en modell för alla leasingavtal och för både leasinggivare och leasingtagare. Däremot att implementera en enkel leasingkostnad skulle inte vara förenligt med en “rätt att använda”-modell.

Argument för att införa det nya förslaget är:

- Att “rätt att använda”-modellen är bra eftersom leasingtagaren har förvärvat en tillgång och ådragit sig en skuld.

En rekommendation som föreslås är att IASB ska tillåta sådana leasingkulder som ska mätas i enlighet med IFRS 9 eller IAS 39 för att kunna undvika en asymmetrisk redovisning.

Andra intresseorganisationers svar på fråga två som handlar om förslaget för redovisning hos leasingtagaren.

Ja	Ja, men	Nej	Inget svar
0	1	4	1

Tabell 7. Fördelning av andra intresseorganisationers svar på fråga två.

En respondent säger **Ja, men** och håller med om det nya förslaget att erkännande, värdering och redovisning av kostnader och kassaflöden, till följd av ett leasingavtal, bör skiljas på för olika leasingavtal, men denne håller inte med om att det bör vara beroende av om leasingtagaren väntas konsumera mer än en obetydlig del av de ekonomiska fördelar som är inkluderade i den underliggande tillgången. "We believe that many leases are entered into for operational reasons; and that in these cases the cost, residual and economic life of the asset is not material to the lessee" (Comment letter 467 s. 2).

Fyra respondenter svarar **Nej** och motivering och oro till det följer:

- I comment letters uppger en respondent att "rätt att använda"-modellen inte är tillämplig för alla leasingavtal, särskilt inte fastighetsleasing, då dessa inte bör leda till att leasingtagarna kapitaliserar dessa tillgångar. Det redovisade leasade tillgångsbeloppet blir då inte en sann ekonomisk tillgång utan snarare en rättighet i immateriella avtal.
- En respondent kritiserar klassificering av leasingavgiften i rapporteringen av kassaflöden för typ B-leasingavtal, för att den är inkonsekvens och missledande.
- Vidare uppger en respondent att det nya förslaget påverkar resultatet.
"The amount or size of the asset is significantly impacted by the length of the lease and will distort key ratios such as Return on Capital Employed (ROCE). Additionally these lease assets would not be regarded as assets under bankruptcy law" (Comment letter 187 s. 3).
- En respondent kritiserar ED 2013/6 för att ha subjektiva riktlinjer i och med termer som "obetydlig". Det finns möjligheter för leasingtagare att strukturera sina leasingtransaktioner för att gynna resultatet.
- Vidare har en respondent uppgett att kriterierna för att skilja olika leasingavtal gör redovisningen hos leasingtagare komplicerad.
- I comment letters har en respondent angett att förslaget är långt ifrån att nå avvägning där fördelarna överstiger kostnaderna. Det behövs betydande förenklingar som undantar många små enkla leasingavtal från kraven i standarden och stärker tillämpningen väsentligt vid redovisning av leasingavtal.

Rekommendation:

En respondent föreslår att leasingtagare skall använda den enkla modellen som föreskrivs för typ A-leasingavtal.

Respondenters svar på fråga fyra: klassifikation

Vi kommer här att visa vad *upprättare, användare, redovisningsprofession, nationella reglerare* och *intresseorganisationer* har för argument för att antingen stödja eller vara emot det nya förslaget för leasing i ED 2013/6 när det gäller fråga fyra. Notera att flera av respondenter anger mer än ett argument.

Upprättares svar på fråga fyra som handlar om förslaget för klassificering av leasingavtal

Ja	Ja, men	Nej	Nej, men	Inget svar
5	2	55	0	26

Tabell 8. Fördelning av upprättares svar på fråga fyra.

Av de fem respondenter som svarar **Ja** anges följande motiveringar:

- Tre respondenter håller med om att presumtionen för att skilja på typ A och typ B ska baseras på typ av underliggande tillgång som för de flesta leasingavtal för fastigheter där utnyttjandet av den underliggande tillgångens ekonomiska fördelar är obetydlig.
- I comment letters uppger två respondenter att de tycker att uppdelningen mellan fastighet och andra tillgångar är bra och utrymmet för flexibilitet kring denna uppdelning är också lämplig, så att ovanliga omständigheter kan återspeglas i redovisningen.
- Vidare uppger en respondent att den nya modellen är relativt transparent och lätt att använda av upprättare.

En av respondenterna som svarar **Ja, men** håller med om att principen för leasing enligt det nya förslaget, men är orolig angående hur deras företag och hela "vending"-branschen som inte tillhör typ A och typ B ska redovisa sina leasingavtal.

55 respondenter svarar **Nej** och anger följande motivering och oro:

- 16 respondenter tycker att det i kriterierna för klassifikationen finns utrymme för tolkning och bedömning eftersom vissa uttryck inte är tydliga, så som "såvida leasingperioden är för en obetydlig del av det totala ekonomiska livet" eller "nuvärdet av leasingavgifterna är obetydlig i förhållande till det verkliga värdet av den underliggande tillgången". Det behövs ytterligare förtydliganden och vägledning.
- Nio respondenter uppger att kriterierna för klassificering är komplicerade, förvirrande, oklara och mycket svåra att förklara för ledningen och investerare. De tror att kvaliteten på den finansiella rapporteringen kommer att påverkas

negativt av komplexiteten i att redovisa två typer av leasing. Att genomföra det nya förslaget kommer att ge merkostnader och ta mycket tid i anspråk. Det anses finnas en hög sannolikhet för att upprättare och användare kommer att tolka kriterierna på olika sätt, så att samma leasingavtal inte förklaras på samma sätt. Det skulle leda till förvirring, osäkerhet, extra arbetsbörda och kostnader för upprättare, minskad jämförbarhet av finansiella rapporter och begränsad information till användarna. En av dem säger att komplexitet överväger fördelarna.

- I comment letters uppger fyra respondenter att klassifikationen avseende fastighet är regelbaserad, och inte principbaserad som de nuvarande reglerna, vilket återspeglar den ekonomiska skillnaden som leasingtagarens modell representerar. De tycker inte att klassifikation är lämplig och förstår inte logiken bakom det nya leasingavtalets klassificeringstest. De anser inte att klassificering av leasingavtal ska baseras på om den underliggande tillgången är fastighet eller inte, eftersom det inte är en bra indikator på om leasing grunder sig på finansiering eller användningen av tillgången. "The board impose rules while IFRS are based on principle and implement rules that are not consistent with the standard supporting justification"(Comment letter 532 s. 7).
- Vidare uppger tre respondenter att klassifikationen saknar teoretiska grunder för definitionen av typ A och typ B.
- Tre respondenter uppger i comment letters att de anser att klassifikationen av tillgångar beroende på typ är godtycklig och att den ignorerar den viktiga skillnaden mellan leasingavtal som står för finansiering och de leasingavtal som står för användandet av en tillgång, oavsett vilken typ av underliggande tillgång det handlar om. Klassificeringen är inte trovärdig och är inte konsekvent när det gäller hur både ledning och användare av leasinggivares finansiella rapporter visar de ekonomiska leasingtransaktionerna.
- Vidare kritiserar två respondenter termer så som "obetydliga" i typ A-klassificeringen och "större delen" eller "i huvudsak alla" i typ B-klassificeringen och menar att klassificeringen är asymmetrisk och komplex.
- En respondent tycker att det nya förslaget är en pragmatisk lösning som behöver ytterligare förklaringar för vad som ska betraktas som fastighet och sambandet mellan fastighet och det som definieras som mark och byggnader i IAS 40.
- Vidare ifrågasätter en respondent motiven till beslutet i ED 2013/6 för att särskilja typ A- och typ B-leasing med hänvisning till den underliggande tillgången så att den enkla förslagna rapporteringsstandarden är principbaserad.
- En (1) respondent säger att tolv månaders löptid förefaller vara godtyckligt och det inte har klargjorts någon hänvisning till principer så som det gjorts till andra delar av förslaget, exempelvis en tillgångs ekonomiska livstid.

Rekommendationer:

En respondent föreslår att avgränsningar mellan typ A och typ B ska vara tydligare och en respondent tycker att terminologin med typ A och typ B ska ersättas med mer meningsfulla ord. Vidare föredrar sju respondenter att behålla kriterierna som finns i IAS

17 för klassifikation som är baserad på överföring av i stort sett alla risker och fördelar, då de anser att den är accepterad av många. I comment letters föreslår en respondent att den befintliga standarden som bygger på de nuvarande klassificeringskriterierna behöver göras bättre, så att de kan ge en mer korrekt bild av leasingtransaktioner. Klassifikationen i den nuvarande standarden för leasingredovisning motsvarar det väsentliga i transaktionerna.

Användares svar till fråga fyra som handlar om förslaget för klassificering av leasingavtal

Ja	Ja, men	Nej	Nej, men	Inget svar
2	5	18	0	0

Tabell 9. Fördelning av användares svar på fråga fyra.

Av de två respondenter som svarar **Ja**, så stödjer en av dem principen att vid klassificering av typ A- och typ B-leasingavtal så ska leasingtagaren redovisa det förväntade utnyttjandet av de ekonomiska fördelarna som är inkluderade i den underliggande tillgången. De anser att det senaste förslaget är en förbättring jämfört med ED 2010/9. Den andra respondenten som håller med resonerar att principen för utnyttjande återspeglar bäst ekonomin av den leasade underliggande tillgången. De tycker att kriterierna är begripliga och intuitiva.

Fem respondenter som svarar **Ja, men** anger följande motiveringar och oro:

- I comment letters håller två respondenter med om att det bör skiljas på olika typer av leasingavtal beroende på om utnyttjandet av de ekonomiska fördelarna i den underliggande tillgångarna ser olika ut.
- Vidare håller en respondent med om förslaget på grund av att:

“We believe that the broad principle is fairly easy to understand and that this will result in simplifications and cost savings for preparers. The principle of consumption of economic benefits is widely used in pricing of leasing contracts” (Comment letter 475 s. 5).

Respondenternas oro motiveras emellertid i följande:

- Tre respondenter tycker att klassifikationen inte är principbaserad, vilket de tycker den bör vara. Termerna "obetydliga", "större delen" och "i huvudsak alla" anses inte vara väl definierade i riktlinjerna.

“The determining lease classification based primarily on whether the underlying asset is property or non-property does not give appropriate prominences to the IASBs underlying principle that lease classification should be determined based on the amount of consumption of the underlying asset rather than the type of underlying asset. Paragraph 29-30 should be amended to better explain the overriding consumption principle that should be used to distinguish between A and B lease classifications and seek to remove the existing

rules based on distinction of property and non-property” (Comment letter 436 s. 3).

- Vidare uppger en respondent att det finns olika fasta tillgångar som har egenskaper som liknar fastighet som inte riktigt motsvarar definitionen av fastighet (rörledningar, reklamskyltar och telekommunikationstorn), därför anges det i kriterierna i punkterna 29 och 30 att det kan ge ett annat resultat för dessa avtal.
- En respondent säger att förslaget med två typer av leasingavtal inte ger någon direkt förbättring till redovisningen av leasingavtal. De är bekymrade över att klassificeringen av leasingavtal som baseras på leasingtagarens förväntade utnyttjande av de ekonomiska fördelarna som är inkluderade i de underliggande tillgångarna kommer inte bara att öka den operativa bördan för upprättare utan också att det kan finnas oklarheter runt den korrekta klassificeringen, men också resultatet i praktiken.
- En respondent är orolig för att klassifikationen ger upphov till möjlighet för strukturering och att det då kan uppstå frågor om verkställighet i samband med leasing av tillgångar som inte räknas till fastigheter.

18 respondenter svarar **Nej** och anger följande som motivering och oro:

- Åtta respondenter säger att klassificering av typ A- och typ B-leasingavtal baserat på utnyttjande är komplex och otydlig samt introducerar nya tolkningssvårigheter. Detta leder till ytterligare kostnader och svårigheten att tillämpa i praktiken.
- Vidare uppger fem respondenter att klassificering av leasingavtal inte återspeglar den ekonomiska karaktären på avtalet och två av dem tror att klassifikationen av leasingavtal inte bör bero på typ av underliggande tillgången utan på bolagets mål.
- Fem respondenter tycker att det tröskelvärde som beskrivs i paragraf 29 och 30 i ED 2013/6 är asymmetriskt. Tre av dem tycker att termerna "obetydliga", "större delen" och "i huvudsak alla" ger flera nya områden där bedömning behövs när det gäller klassifikation, vilket kan hindra jämförelse.
- Tre respondenter kritiserar att klassificeringen inte har någon konceptuell motivering till skillnaden på fastighet jämfört med andra tillgångar.
- I comment letters uppger två respondenter att termerna typ A and typ B är meningslösa och förvirrande, detta måste bytas till andra termer som motsvarar finansiering eller leasing.
- Vidare uppger en respondent att den tycker att den förslagna distinktionen för att klassificera leasingavtal som antingen typ A eller typ B inte kommer att förbättra leasingredovisningen.
- I comment letters uppger en respondent att klassificering inte borde vara principbaserad.
- En respondent är orolig för att allt fler leasingtagare med det nya förslaget skulle sluta med långsiktiga leasingavtal när de skulle klassas som typ A och istället köpa tillgången, när den operationella leasingen inte längre finns kvar.

Rekommendationer:

I comment letters har nio respondenter angett att rekommendationer till IASB. Två av dem uppmanar IASB-kommittén att ge ytterligare vägledning för tillämpningen av de föreslagna tröskelvärdena som finns i paragraf 29 och 30. Sju av respondenterna föreslår att de kriterier som finns i den nuvarande standarden IAS 17 för klassificering med finansiell leasing och operationell leasing ska behållas eftersom de är baserade på risker och fördelar som princip, vilket de tycker är mer relevant.

Redovisningsprofessionens svar till fråga fyra som handlar om förslaget för klassificering av leasingavtal

Ja	Ja, men	Nej	Nej, men	Inget svar
0	2	17	1	1

Tabell 10. Fördelning av redovisningsprofessionens svar på fråga fyra.

I gruppen redovisningsprofessionen är det två respondenter som svarar **Ja, men**. En av dem håller med om att utnyttjandet av den underliggande tillgången ger en indikation på om ett bestämmande inflytande över den underliggande tillgången har överförs till leasingtagaren. De tror att det finns fler faktorer som bör beaktas vid fastställandet. De föreslår att kommittén skulle utveckla en modell som bygger på överföring av kontrollen av den underliggande tillgången för att skilja mellan de avtal som skall redovisas som en försäljning eller köp och de avtal som inte innebär ett köp eftersom de egentligen är operationell leasing.

Den andra respondenter som svarar **Ja, men**, håller med om att den dubbla modellen är lämplig att använda eftersom det försöker att skilja finansieringsleasingavtal från andra leasingavtal. De tycker också att det behövs mer information och vägledning kring termer som "obetydliga" och "större delen" eller "i huvudsak alla", då de är väldigt subjektiva termer som är öppna för vida tolkningsmöjligheter. Avsaknaden av vägledning kring dessa termer gör det svårt att applicera klassifikationen i praktiken. "This may lead to inconsistencies of allocation and development of "unofficial" bright line guidance by preparers and auditors" (Comment letter 497 s. 3).

En respondent rekommenderar att IASB ska ge ut ytterligare tydligare vägledning eller fler slutgiltiga villkor.

Av de 17 respondenter som svara **Nej** så finns följande motiveringar och oro:

- Fem respondenter säger att tröskelvärdena i klassifikationen som "obetydlig", "större delen", "i huvudsak alla" är oklara och bör förklaras.

- Vidare uppger fyra respondenter att tröskelvärdena (“obetydlig”, “större delen”, “i huvudsak alla”) skapar komplexitet och inkonsekvens i hur leasingavtal fördelas mellan de två kategorierna.
- Två respondenter kommenterar att upprättare behöver göra fler betydande bedömningar. De är inte övertygade om att detta kommer ge användare av finansiella rapporter en betydligt bättre information utan kommer bara ge en betydligt större komplexitet och implementeringskostnader för upprättare. Resultatet kommer att medföra att kostnader uppväger fördelar.
- Två av respondenterna säger att det inte finns någon bra motivering till att använda en annan ekonomisk livslängd för att testa om ett leasingavtal är typ A eller B enligt paragraf 29 och 30.
- I comment letters uppger en respondent och refererar till Messrs Kalavacherla och Zhang som är medlemmar i IASB och FASB-kommittén att det nya förslaget för klassifikation är godtycklig och onödigt komplicerad då det finns olika kriterier för att bedöma klassificering av leasingavtal, i förhållande till den återstående ekonomiska livslängden för den underliggande tillgången när det gäller fastighet, men i förhållande till den totala ekonomiska livslängden av den underliggande tillgången när det gäller andra än fastighetstillgångar.
- En respondent ifrågasätter motiven för beslutet i ED att särskilja typ A- och typ B-leasing med hänvisning till den underliggande tillgången, eftersom den enkla förslagna rapporteringsstandarden är "principbaserad".
- Vidare uppger en respondent att löptiden på tolv månader förefaller vara godtycklig och att det inte har bringats klarhet i anledningen till denna löptid med hänsyn till andra principer på området som t.ex. en tillgångs livstid.
- En respondent tycker att klassifikationen som bygger på typ av tillgångar och som ska redovisas beroende på utnyttjandenivå är alltför komplex. Det återspeglar inte innehållet av transaktionen vid leasing och kommer inte att leda till öppenhet för användare.

Rekommendationer

- I comment letters rekommenderar två respondenter IASB att införliva IAS 17:s klassificeringskriterier istället för principen med utnyttjande. De tror att denna rekommendation skulle stödjas av många, med tanke på att många är förtrogna med IAS 17:s klassificeringskriterier, Det skulle underlätta genomförandet för utgivare och minska komplexiteten, samtidigt öka nyttan av information till användarna.
- En respondent föreslår att IASB-kommittén ska utveckla en enkel modell istället för att klassificera leasingavtal som typ A och typ B.
- Vidare uppger en respondent att om IASB beslutar sig för att gå vidare med den dubbla modellen så rekommenderar de att byta termerna typ A och typ B till fastighet och icke fastighet.

En av respondenterna som svarar **Nej, men** motiverar det med att de är bekymrade för skillnaden mellan typ A- och typ B-leasingavtal, att det ger upphov till strukturering av

leasingavtal i syfte att uppnå ett önskat redovisningsresultat. De är även oroadade för komplexiteten i den dubbla modellen som införs i och med detta förslag, men om kommittén ändå kommer att införa den dubbla modellen trots motstånd så håller de med om utnyttjandeprincipen eftersom de tycker att det är en lämplig princip.

Nationella reglerares svar på fråga fyra som handlar om förslaget för klassificering av leasingavtal

Ja	Ja, men	Nej	Nej, men	Inget svar
0	0	11	0	0

Tabell 11. Fördelning av nationella reglerares svar på fråga fyra.

Elva respondenter säger **Nej** till förslaget i fråga fyra med följande motiveringar:

- Sex respondenter kommenterar att klassifikationen som bygger på den underliggande tillgången är godtycklig. Den reflekterar inte nödvändigtvis principen om utnyttjande av tillgången. Fyra av dessa respondenter tycker att på grund av detta uppstår det en missvisande bild som kan hindra jämförbarhet av den finansiella informationen.
- Vidare kritiserar fyra respondenter åtskillnaden mellan typ A och typ B enligt punkt 28-29 och tycker att den är oanvändbar då det ger öppenhet för struktureringsmöjligheter och klassifikationen baserad på "bright line" kvarstår. De tror också att distinktionen är asymmetrisk och skapar komplexitet och förvirring.
- Två respondenter uppger att klassifikationskriterierna inte är "robusta", detta kan leda till strukturering av vissa leasingtransaktioner för att uppnå en mer fördelaktig redovisning. Därför kräver de att riktlinjer måste utvecklas för att inte allt fler leasingavtal ska klassificeras som finansiella.
- En respondent ger inte stöd till den föreslagna klassifikationen på grund av att kriterierna mellan egendom eller icke-egendom är motstridande. De anser att klassificeringen är baserad på två kriterier som inte är ömsesidigt uteslutande.
- En respondent tycker att den enkla leasingkostnaden inte är konsekvent med "rätt att använda"-modellen.

Rekommendationer:

- I comment letters uppger två respondenter att den nuvarande modellen enligt IAS 17 där leasingavtal klassificeras som antingen finansiella eller operationella leasingavtal bör behållas precis som de är.
- En respondent säger att om IASB kommer att gå vidare med detta klassificeringsförslag så föreslår de att alla icke-fastighetsleasingavtal ska klassificeras som typ A-leasingavtal och då även behålla den föreslagna vägledningen för klassificering för fastighetsleasingavtal så att de antingen kan klassificeras som typ A eller som typ B.

- Vidare föreslår en respondent att IASB måste klargöra kriterierna för klassifikation av leasingavtal och förhållandena med utnyttjandepincipen i klassifikationsbedömningen.
- En respondent föreslår att IASB ska införa den enkla modellen för redovisning, värdering och presentation för att undvika den godtyckliga skillnaden i den föreslagna "rätt att använda"-modellen.
- En respondent uppger i comment letters att förändringar måste analyseras på djupet för de verkliga effekterna.

Andra intresseorganisationers svar på fråga fyra som handlar om förslaget för klassificering av leasingavtal

Ja	Ja, men	Nej	Nej, men	Inget svar
1	0	3	0	2

Tabell 12. Fördelning av andra intresseorganisationers svar på fråga fyra.

En respondent som svarar **Ja** anger inte någon motivering. Två av de tre respondenterna som svarar Nej anser att termer som "obetydlig", "större delen av" och "i huvudsak alla" introducerar ny osäkerheter, och därmed potentiellt minskad jämförbarhet för användare. En av dem säger att principen och de kriterier som föreslås för att klassificera leasing bidrar till att bedömningen med den dubbla mätningen blir oerhört komplex och resulterar i att information blir svårt att förstå.

Rekommendationen från två av respondenterna är att termerna "obetydlig", "större delen av" och "i huvudsak alla" behöver definieras och ytterligare vägledning behövs så att det blir lättare för användarna att redovisa med de nya reglerna.

Helhetskommentarer från de som inte hade något svar på de två frågorna

I grupperna upprättare, andra intresseorganisationer och redovisningsprofessionen fanns det respondenter som inte direkt uppgav något svar på respektive fråga utan endast gav helhetskommentarer till det nya förslaget.

Upprättare

- Sex respondenter säger att det nya förslaget inte ger bättre information till användarna, utan de kommer bara bli mer förvirrande och göra det ännu svårare för användarna att tolka regleringen, vilket inte ger någon hög ekonomisk kvalitet. I själva verket skulle motsatsen uppnås: användare av finansiella

rapporter skulle förses med information som de inte med lätthet kan förstå och som kanske inte nödvändigtvis uppfyller deras behov.

- Vidare uppger fem respondenter att utkastet är alltför komplext och tillämpningen av regleringen förlitar sig på en betydande mängd subjektiv bedömning.
- Fyra respondenter är oroliga för att reglerna skulle göra så deras leasingtagare kommer att undvika långfristiga leasingavtal. Detta för att undvika de negativa effekter kunderna skulle få på sina balansräkningar. Med all sannolikhet skulle detta leda till en utveckling mot kortare leasingavtal. Förslaget kommer att öka marknadsleasingavgifternas volatilitet, vilket kommer att avsevärt snedvrída resultatet och påverka skatter.
- Vidare uppger fyra respondenter att de tycker att det ökar kostnader för upprättare där avgifter för konsulter och nya anställningar kommer öka samt tillämpningen av redovisningsmetoden kommer att kräva förändringar i redovisningssystem och processer, som resulterar i störningar och extra kostnader.
- Tre respondenter kommenterar att den konceptuella grunden för “rätt att använda”-modellen inte är helt klar. IASB:s underlag för att ändra leasingredovisningen och dess tolkning av användningen är vilseledande och kommer inte att fungera i praktiken.
- I comment letters uppger tre respondenter att förslaget i praktiken sannolikt kommer att leda till en bristande tillförlitlighet och jämförbarhet i informationen för olika användare.
- Vidare uppger två respondenter att användare skulle tvingas att försöka skriva leasingavtal och skapa en begriplig uppsättning av texter, detta kommer att skapa onödigt arbete och missförstånd som kan leda till fel beslut.
- En respondent säger att förslaget varken har en tydlig definition av tjänster eller tjänsteavtal.

Andra intresseorganisationer

En respondent uppger att rekommendationen är att upprätthålla IAS 17 med ytterligare information.

Vidare kommenterar en annan respondent som inte har svarat på frågorna att de förstår det konceptuella resonemanget runt förslaget men tycker att den nuvarande standarden är generellt välförstådd och accepterad i företagskultur, inte bara inom den finansiella redovisningen eller leasingindustrin utan inom hela den ekonomiska världen, så som för leasingtagare och leasinggivare, investerare, långgivare och låntagare samt andra intressenter som ledning, personal, tillsynsmyndigheter och skattelagstiftning. Medan en respondent från andra intresseorganisationer anser att förslaget är komplext och de tror inte att förslaget uppväger de extra kostnader som åläggs upprättare.

Redovisningsprofessionen

Inom redovisningsprofessionen var det en av respondenterna som inte svarat direkt på frågorna men kommenterat så här:

“ED become a standard, then it will either be ignored by the industry, which will put the auditors into the impossible position of quantifying the non-compliance, or worse be inconsistently applied which will reduce the credibility of the financial reporting framework” (Comment letter 610 s. 2).

4.3.2 Empirisk sammanfattning

Sammanställningen av respondenternas svar på fråga två och fråga fyra kan ses i tabell 13.

Totalt: 151, 100%		Ja	Ja, men	Nej	Nej, men	Inget svar	Totalt %
Upprättare Totalt: 88, 58%	Fråga 2	2%	23%	49%	0%	26%	100%
	Fråga 4	6%	2%	62%	0%	30%	100%
Användare Totalt: 25, 17%	Fråga 2	16%	24%	56%	0%	4%	100%
	Fråga 4	8%	20%	72%	0%	0%	100%
Redovisnings- profession Totalt: 21, 14%	Fråga 2	0%	28%	66%	0%	5%	100%
	Fråga 4	0%	10%	80%	5%	5%	100%
Nationella regle- rare Totalt: 11, 7%	Fråga 2	0%	9%	91%	0%	0%	100 %
	Fråga 4	0%	0%	100%	0%	0%	100%
Andra Intresse- organisationer Totalt: 6, 4%	Fråga 2	0%	17%	66%	0%	17%	100%
	Fråga 4	17%	0%	50%	0%	33%	100%

Tabell 13. Fördelning av gruppernas svar på respektive fråga.

Det visar sig att inom Europa finns det inga akademiker som har deltagit i processen genom att skriva comment letters. Utav de 151 respondenter i comment letters så är upprättare den grupp som har skickat in flest på 58 procent. Det näst högsta deltagandet har användare med 17 procent följt av redovisningsprofessionen på 14 procent.

Nationella reglerare har deltagit med sju procent och är därmed den grupp som har den lägsta nivån av deltagande. Allra lägst deltagande har gruppen bestående av andra intresseorganisationer med endast fyra procent.

Resultatet visar att det är väldigt få som håller med om det nya förslaget i frågan om redovisning hos leasingtagaren. Utav 25 respondenter från gruppen användare så är det bara fyra stycken, vilket motsvarar 16 procent som håller med om förslaget, följt av upprättare med två procent (två utav 88). Ingen av respondenterna från redovisningsprofessionen, nationella reglerare och andra intresseorganisationer håller med om förslaget. Svaret ja, men är från redovisningsprofessionen 28 procent, användare 24 procent och upprättare 23 procent, alltså ungefär samma nivå. Nationella reglerare är den grupp med lägst nivå med bara nio procent.

Den grupp som har störst andel som inte håller med om förslaget för redovisning hos leasingtagaren är nationella reglerare på 91 procent (tio utav elva). Grupperna andra intresseorganisationer och redovisningsprofessionen ligger på samma nivå, på 66 procent, följt av användare på 56 procent. Den gruppen med lägst andel är upprättare på 49 procent. Upprättarnas resultat påverkas i hög grad av att många respondenter inte har svarat direkt på frågan. Procentuellt sett är svaret Nej väldigt hög för alla grupper.

Det visar sig att det är väldigt lågt resultat för dem som håller med om det nya förslaget i frågan om klassifikation. Respondenterna från andra intresseorganisationer håller med om förslaget med 17 procent, följt av användare med åtta procent men redovisningsprofessionen och nationella reglerare håller inte alls med.

Utav 11 respondenter från nationella reglerare har alla sagt **Nej** till förslaget. Detta innebär att det är 100 procent som inte håller med om förslaget. Redovisningsprofessionen är den grupp som har den näst största andelen som inte håller med om förslaget. Även användare har den andra högsta procentsatsen som håller med om förslaget. Upprättare och andra intresseorganisationer får 62 procent respektive 50 procent. Som i fråga två är upprättares resultat påverkat av att de inte har svarat direkt på frågan.

5. Analys/diskussion

Här i detta avsnitt av studien kommer vi att analysera empirin i förhållande till tidigare forskning som tagits upp i den teoretiska referensramen. Allra först kommer en analys av i vilken utsträckning de olika grupperna har deltagit i comment letters. Efter det följer analys av positiva och negativa kommentarer till förslaget i respektive fråga. Avsnittet kommer att avslutas med en analys av helhetskommentarer till förslaget.

5.1 Analys av respondenters deltagande

Resultatet av studien visar att den grupp som flitigast deltar med kommentarer till det nya förslaget i ED 2013/6 genom att skicka in comment letters är upprättare. Detta går i linje med den studie som Jorissen m.fl. (2012) gjort som visar samma resultat. Att det är den gruppen som är mest involverade i arbetet med det nya förslaget tycker inte vi är förvånande, då det är de som dagligen arbetar med att ta fram redovisning och därmed är måna om att reglerna för redovisning blir användbara. Den grupp som har det näst högsta deltagandet är användarna vilket helt går emot det som (Durocher m.fl., 2007) visat att användares medverkan i standardsättningsprocessen har visat sig vara väldigt minimal. Vi anser att det som gör att de är intresserade av att kommentera är att de vill få en reglering som gör att de enkelt kan göra jämförelser och därmed har de deltagit i så pass hög grad. IASB gjorde dessa ändringar delvis för deras skull så vi tycker att det är lämpligt att de deltar och visar sitt engagemang. Att inte nationella reglerare har deltagit i så hög grad beror på att det inte finns så många av dessa jämfört med andra grupper.

Det förvånade oss mycket att det inte fanns någon akademiker i Europa som deltagit som vårt resultat visar. Att akademiker har en bristande delaktighet överensstämmer delvis med det som Wyatt, 1990 och Wyatt, 1991 (se Larson m.fl., 2011, s. 35) visat i sin studie. Europa är stort och har många universitet som vi anser har många kunniga akademiker. Vi tycker att det är en stor förlust för IASB och standardsättningen att inte några akademiker deltagit eftersom just denna grupp sitter inne med väldigt mycket kunskaper som vi tycker hade behövts för att avgöra konsekvenserna av införandet av det nya förslaget. Med deras deltagande hade IASB kunnat få mer neutrala synpunkter eftersom denna grupp är opartisk och deras forskning är noggrant utformad och grundad i ekonomisk teori förklarar Barth (2007 se Larson m.fl., 2011, s. 35).

5.2 Analys av respondenters svar på fråga två: redovisning hos leasingtagaren

Det visar sig att det är väldigt få som är positiva till det nya förslaget angående hur leasing ska redovisas. De mest positiva kommentarerna som framkommit i comment letters är att de stödjer att värdering och presentation av kostnader och kassaflöden, som härrör från ett leasingavtal ska vara beroende av utnyttjande och att redovisningen bör

variera för olika leasingavtal. Några uppger att de stödjer den dubbla redovisningsmodellen eftersom det finns betydande skillnader på olika leasingavtal, beroende på innehållet i avtalet och det förväntade utnyttjandet under den ekonomiska livstiden. Lightner m.fl. (2013a) framhåller, att presentationen av rättigheter och skyldigheter kommer att ske på ett mer rättvisande sätt när hänsyn tas till utnyttjande av tillgången. Dock ifrågasätter författarna varför leasingavtal för verktyg ska behandlas på annat sätt än för leasingavtal av fastigheter, när de har samma skyldigheter och överlåtelse sker på samma sätt för båda. Vi håller med om att leasingavtal är olika och behöver redovisas på olika sätt utifrån utnyttjande. Samtidigt så blir redovisningen mer komplicerad att utföra med flera olika redovisningsmodeller och det är svårt att motivera varför uppdelningen har skett just mellan verktyg och fastigheter. En fråga som då uppstår är hur det som är ett mellanting mellan dessa eller som är svårt att hänföra till någon av dem, ska definieras och redovisas

En del respondenter håller med om förslaget att redovisa "rätt att använda"-tillgångar och -skulder i balansräkningen eftersom det då blir en konsekvent redovisning av leasingavtal inom alla branscher. Detta överensstämmer med Lightner m.fl. (2013a) när de påpekar att de nya reglerna kommer att förbättra insynen i företags årsredovisningar när det gäller leasing genom att leasing i större utsträckning kommer att redovisas i balansräkningen. Det förvånar oss att det är väldigt få, av det totala antalet som kommenterat i comment letters, som håller med om det som anses vara förslagets viktigaste punkt, som enligt Craig (2013) är att försöka förbättra den representativa troheten till leasingavtalets ekonomiska innebörd genom att aktivera alla långsiktiga leasingavtal i balansräkningen.

"Rätt att använda"-modellen är enligt Lightner m.fl., (2013b) grovt förenklad och det finns brister i den. Fitó m.fl., (2013) säger att några nackdelar med förslaget är att det ger ekonomiska effekter för upprättare vid implementering på grund av att förslaget är komplext. Många av deltagarna i comment letters håller med både författarna om att förslagna modeller kräver olika processteg. De kräver att varje transaktion skall bedömas med hänsyn till olika typer av leasingavtal. Komplexiteten i redovisningen av leasing kommer att ge ökade kostnader, särskilt för redovisningssystem och administrativ uppdatering. Modellen skulle också öka bördan för upprättare utan att förbättra den finansiella rapporteringen som skulle resultera i brist på öppenhet för användare menar de som kommenterat via comment letters. Detta skulle motsäga kundernas ekonomiska skäl för att välja leasing, som är att de vill ha den flexibilitet den erbjuder utan att behöva ta hänsyn till all den krånglighet och kostnader som kapitalförvaltning innebär. Med redovisningsmetoden som är mer komplex än den nuvarande, så är vi övertygande om att det kommer att bli svårare för intressenter att sätta sig in i den nya redovisningen och förstå den finansiella rapporteringen av leasing. Förändringen i standarden blir så stor och därför tycker vi att IASB inte har lyckats få fram en redovisningsmodell som förenklar redovisningen och minskar redovisningskostnader, vilka var deras syfte enligt IFRS (2013a).

Lightner m.fl., (2013b) har nämnt att reglerna i den nya förslaget är beslutade utan grund. Detta är den vanligaste kritiken från de som kommenterat i comment letters angående "rätt att använda"-modellen. Respondenterna säger att modellen inte kommer att förbättra den finansiella rapporteringen, eftersom alla typer av leasingavtal i denna modell inte kan hänföras till den aktuella föreställningsramen och att "rätt-att-använda-tillgångar" och -skulder inte har en konceptuell grund. Redovisningen kan öka storleken i balansräkningen som leder till snedvridning i bolagets resultat och påverkar nyckeltal. På grund av detta blir företagets finansiella rapporter missledande. Detta överensstämmer med både Gross m.fl., (2014) och (Fitó m.fl. 2013) som säger att modellen kommer att påverka företags finansiella nyckeltal. Den nya regleringen kommer att förändra nyckeltalen för många företag, vilket vi tycker kan vara problematiskt då de finansiella rapporterna jämförs med varandra från ett år till ett annat. Sedan när det har gått några år med användning av de nya reglerna så kommer jämförbarheten vara lättare att göra igen. Det kommer med tiden att växa fram en förståelse hos intressenterna hur de ska tolka de finansiella rapporterna utifrån de nya reglerna. Vi anser att vilken förändring av redovisningsregler som än görs, så kommer det alltid att påverka nyckeltalen eftersom posterna i redovisningen är sammanhängande med varandra. Dock kan en stor förändring påverka i högre utsträckning men är acceptabelt så länge det finns en logisk förklaring till den och att den är baserad på ekonomisk teori.

Många som kommenterat i comment letters är också oroad över förslaget med principen där mängden av utnyttjande av den underliggande tillgången avgör vilken metod (typ A eller typ B) som ska tillämpas för redovisning, istället för enligt IAS 17 där risk och fördelar var avgörande. De är inte övertygade om att detta kan ge bättre finansiell information. De har även kritiserat åtskillnaden mellan leasing av typ A (verktyg) och typ B (fastighet) för att det inte finns någon ordentlig och lämplig skiljelinje för att redogöra vilken av dessa olika typer av leasingavtal en tillgång ska tillhöra. De menar att det ger upphov till möjlighet för strukturering av leasingavtal i syfte att uppnå ett önskat redovisningsresultat ("bright line"). Lightner m.fl. (2013b) är inne på samma linje som de som kommenterat och lägger till att problemet med det nya förslaget är att det förespråkar en redovisningsstrategi som i första hand bygger på typen av den leasade tillgången, snarare än på typen av leasingavtal. De framhäver även att den information som produceras genom att använda reglerna i förslaget inte kommer att vara tillräckligt för att användare ska kunna fatta beslut. Lightner m.fl. (2013a) tar även upp att den viktigaste frågan i comment letters är varför reglerna för leasing av verktyg kommer att skilja sig åt från reglerna för leasing av fastigheter, när båda har samma skyldigheter och överlåtelse av nyttjanderätt sker på samma sätt. Vi håller med dem om att redovisningen av leasingavtal inte ska vara beroende på typ av tillgångar eftersom vi anser att de båda typerna kan bestå av antingen "rätt att använda"- eller finansiella leasingavtal.

Det finns en hel del kritik och oro från respondenter riktad mot både typ A- och typ B-redovisningsmodellerna. Precis som Lightner m.fl. (2013b), menar också de som har

kommenterat i comment letters att den framtunga redovisningen av kostnader för typ A-redovisningen kommer att leda till en bristande jämförbarhet. Den kommer också ge en obalans mellan leasingkostnader och kontot för betalda leasingkostnader. Typ B anses, enligt respondenterna, vara ett dåligt kompromissförslag, eftersom det skapar volatilitet i balansräkningen, vilket medför förvirring. Därför måste enligt Gross m.fl., (2014) chefer, investerare och användare av finansiella rapporter förstå hur de nya reglerna kommer att förändra informationen i de finansiella rapporterna så att de vet hur de ska tolka förändringarna. Vi förstår att det är svårt för IASB, när de ska ta fram en ny reglering, att hitta en balans dels mellan att den ska ge en rättvis ekonomisk bild och att den ska vara lätt att implementera och praktisera. Dessa två sidor står i konflikt till varandra och kan vara svåra att förena. Flera av deltagarna menar att modellen är osystematisk, missledande och ologisk.

5.3 Analys av respondenters svar på fråga fyra: klassifikation

Det visar sig att det är en väldigt låg andel som håller med om förslaget om klassifikation av leasing. De flesta av de som håller med om förslaget tycker att antagandet om att skilja på typ A och typ B ska baseras på utnyttjandet av den underliggande tillgången. Andra deltagare resonerar att principen för utnyttjande återspeglar bäst ekonomin av den leasade underliggande tillgången och att uppdelningen av andra tillgångar och fastighet ger utrymme för flexibilitet. Däremot så tycker Lightner m.fl., (2013a) det är svårt att försvara att standarden ska grunda sig på principer och regler som är godtyckliga och därmed ger olika behandling av redovisning av verktyg. Återigen kan vi konstatera att det ibland är svårt att avgöra till vilken typ av leasing en tillgång ska tillhöra när det inte är självklart att det är ett verktyg eller en fastighet. Samtidigt ger det flexibilitet till leasingtagaren och leasinggivaren att själva tolka reglerna och avgöra till vilken typ tillgången ska tillhöra. Nackdelen med otydliga regler är att olika företag gör tolkningar på olika sätt, vilket medför att redovisningen av en liknande tillgång sker på olika sätt.

Kritiken mot att klassifikationen är mest regelbaserad och inte principbaserad kommer från deltagare inom grupperna upprättare och redovisningsprofessionen. De tycker även att klassifikationen är godtycklig, inkonsekvent och inte trovärdig. De flesta av deltagarna i de olika grupperna är överens om att klassificering av typ A och typ B baserat på utnyttjande är komplex och otydlig och att det medför nya "bright lines". Olika kriterier för att bedöma klassificering av leasingavtal beskrivs i punkterna 29 till 30 och beskrivningarna är så som "obetydlig del av den totala ekonomiska livslängden för den underliggande tillgången" för typ A leasing och "större delen av den återstående ekonomiska livslängden" och "i huvudsak alla" för typ B leasing. Dessa formuleringar medför ny osäkerhet och tolkningsmöjligheter. På grund av onödigt komplicerade och otydliga kriterier tycker upprättare, användare och nationella reglerare att det skapas utrymme för tolkning och bedömning och därmed potentiellt minskad jämförbarhet för användare. De säger även att det kan leda till strukturering av vissa leasingtransaktioner

för att uppnår mer fördelaktig redovisning och därför kräver de att riktlinjerna måste utvecklas. Detta går i linje med Lightner m.fl., (2013a) som menar att de nya reglerna är otydliga. Även vi håller med om att ovanstående formuleringar kan tolkas på olika sätt, då vi människor tolkar utifrån våra egna erfarenheter. Varje människa har sin egen uppfattning av om huruvida exempelvis ett glas med vatten är halvfyllt eller halvtomt. På samma sätt så betyder uttrycket ”till större del” olika för olika människor. Problemet med tolkning av reglerna finns även i den nuvarande standarden så det är underligt att IASB har missat att se till så att dessa problem inte uppkommer igen.

Många av de som kommenterat comment letters kritiserat att klassificeringen av leasing bygger på kriterier som är asymmetriska och inte utesluter varandra. Del säger att de motstridiga kriterierna är mellan egendom eller icke-egendom och utnyttjandet av den underliggande tillgången. De som kommenterat från grupperna upprättare, användare och nationella reglerare kritiserar klassifikationen, baserat på typen av underliggande tillgångar för att inte vara konceptuellt baserad eftersom det inte återspeglar principen om utnyttjande av den underliggande tillgången. Detta stämmer väl med vad Lightner m.fl. (2013b) säger, att klassifikationskriterierna för fastigheter (typ B) och för leasing av verktyg (typ A) sker på olika sätt och har ingen konceptuell grund. De två olika kriterierna saknar gemensam princip och är asymmetrisk. Vi är av den uppfattningen att om reglerna inte bygger på en bra grund så kommer det leda till att informationen i de finansiella rapporterna till intressenterna kommer att vara bristfällig, vilket gör det svårare för dem att fatta rätt beslut.

5.4 Helhetsanalys

Ut av alla grupper så är användare den grupp som har störst andel som håller med om förslaget, när det gäller redovisning hos leasingtagare (fråga två) och när det gäller klassifikation (fråga fyra). Upprättare å sin sida kommer på andra plats när det gäller att vara positiv till förslaget. Detta överensstämmer med vad Beattie (2006a,b se Barone m.fl., 2014) visat, nämligen att användare är den grupp som håller med om förslaget allra mest medan upprättare inte var lika positiva. Resultatet visar också att det totalt sett är väldigt få som håller med om förslaget och detta överensstämmer med Comiran:s (2013) resultat som visar att ett fåtal deltagare var positiva till de föreslagna förändringarna i exposure draft. Att det är just användare som är mest positiva till de nya reglerna tycker vi inte är förvånande eftersom det är de som blir vinnare av ett nytt regelsystem som förhoppningsvis kan ge förbättrad information till dem vid beslutsammanhang. Däremot att upprättare kommer på andra plats är mer förvånande då det är de som kommer få stå för de största kostnaderna som implementering av reglerna medför.

Beattie (2006a,b se Barone m.fl., 2014 s. 42) konstaterat att det är upprättare som bär kostnaderna med förslaget medan användarna bär fördelarna. Comiran (2013 se Barone m.fl., 2014 s. 42) säger att deltagarna var mest rädda för att förändringarna skulle bidra

till kostnader för ökade revisorsarvoden, byte av IT-system och omförhandlingar. Vårt resultat stämmer överens med Beattie och Comiran, då det nya förslaget anses var komplext att använda i praktiken, vilket medför en ökad börda för upprättare och höga kostnader för implementering och nya IT-system. Barone m.fl. (2014) påstår att anledningen till att upprättare inte brukar stödja förslaget är på grund av dess ekonomiska konsekvenser. På detta sätt är vårt och deras resultat överensstämmande med varandra. Vi är förvissade om att implementeringen av de nya reglerna kommer bli kostsamma, framförallt för upprättarna och vi har full förståelse för att de vill ha en reglering som de tycker fungerar bra för att de ska lägga dessa kostnader på implementering av det.

Durocher och Fortin, (2009) och Barone m.fl., (2014) säger att fördelen med förändringen av leasingreglerna finns hos leasingtagarna. Detta tycker vi inte riktigt stämmer eftersom det finns många leasingföretag som är oroliga för deras bransch, då det enligt reglerna inte är självklart vilken leasingtyp (typ A eller typ B) som deras tillgångar ska tillhöra och därmed hur de ska redovisa. Det nya förslaget har skadlig effekt på leasingtagare när de ska redovisa på grund av den framtunga redovisningen som typ A innebär. Framför allt skulle kravet på leasingtagare för att bedöma och mäta leasingkulder ge upphov till betydande kostnader. Detta påverkar inte bara leasingtagaren utan också leasinggivaren, där oro finns för att allt fler leasingtagare, med det nya förslaget, skulle sluta med långsiktiga leasingavtal när de skulle klassas som typ A och istället köpa tillgången, då den operationella leasingen inte längre finns kvar.

Resultatet i Hussey och Ong:s (2011 se Barone m.fl., 2014 s.42.) studie visar att många upprättare stödjer den enkla modellen för redovisning, och håller inte med om att ta bort den finansiella och operationella klassificeringen i den nuvarande standarden. Vårt resultat går i linje med detta och visar att många av deltagarna från olika grupper rekommenderar och föredrar den enkla redovisningsmodellen. De tror att den är mer symmetrisk mellan leasingtagare och leasinggivare, kan minska betydliga kostnader, kommer att leda till en mer sammanhängande och begriplig information till användarna samt att det är en förutsättning för att uppnå öppenhet. Vårt resultat visar också att stödet från de som kommenterat i comment letters för att behålla den nuvarande standarden IAS 17 som är baserad på risker och fördelar är stort. De tycker att indelningen i typ A och B är meningslös och otydlig och föredrar därmed att behålla finansiella och operationella leasingavtal. De tycker däremot att den nuvarande regleringen bör utökas med ytterligare upplysningar som kan öka öppenheten. Resultatet tycker vi tyder på att vare sig om de som har kommenterat comment letters tycker att det nya förslaget bör införas eller att det nuvarande reglerna ska behållas, så behöver reglerna för leasing förtydligas så att de blir lättare att tillämpa.

6. Slutsatser

Här kommer syftet med studien att lyftas fram för att besvaras. Vi kommer också att belysa de viktigaste delarna av vårt resultat samt analysen kring detta. Reflektion över studiens genomförande tas också upp. Till sist ger vi förslag på framtida forskning.

Syftet med den här studien har varit att ta reda på vad upprättare, användare, redovisningsprofessionen, andra intresseorganisationer, akademiker och nationella reglerare i olika länder i Europa har för attityd till det nya förslaget i ED 2013/6 och i hur stor utsträckning de olika grupperna kommenterat förslaget. Vi har också velat ta reda på om de tycker att det nya förslaget besvarar de tidigare problemen när det gäller leasingredovisningen och klassifikation av leasing som finns i den nuvarande standarden (IAS 17), eller om det nya förslaget bara skapar nya problem.

Resultatet av studien visar att den grupp som flitigast deltar med kommentarer till det nya förslaget i ED 2013/6 genom att skicka in comment letters är upprättare. Däremot så finns det inte någon akademiker från Europa som deltagit. I vår studie så är användarna den grupp som har det näst högsta deltagandet och det lägsta deltagandet har andra intresseorganisationer.

Inom samtliga grupper som deltagit så är den dominerande attityden att de är negativa till det reviderade förslaget om redovisning av leasingavtal (fråga två). De vanligaste argumenten till att de är negativa till förslaget är att de tycker att redovisningsmodellen för typ B inte är bra för att den är ologisk och att redovisningen med "rätt att använda"-modellen är komplex och snedvrider resultatet och nyckeltal. Andra argument från dem som är negativa till redovisningen är att modellen med "dual approach" bara medför onödigt höga kostnader i redovisningssystem och administrativ uppdatering samt att bördan för upprättare ökar utan att förbättra den finansiella rapporteringen. Resultatet för dem som helt håller med om det nya förslaget om redovisning av leasingavtal (fråga två) är väldigt lågt för samtliga grupper.

När det gäller klassifikation (fråga fyra) så är de flesta negativa till förslaget. Mest negativa är nationella reglerare där samtliga säger nej till att införa det reviderade förslaget. Även för de som håller med om förslaget om klassifikation så är procentsatserna låga. Argumenten till att de är negativa till förslaget om klassifikation är att många av dem är överens om att klassificering med typ A- och typ B-leasingavtal baserat på konsumtion är komplex och otydlig och att det introducerar nya "bright lines". På grund av komplicerade och otydliga kriterier så tycker upprättare, användare och nationella reglerare att det skapar utrymme för tolkning och bedömning och därmed potentiellt minskad jämförbarhet för användare.

Eftersom det har inkommit så mycket negativ kritik från organisationer genom comment letters, så kan slutsatsen dras att det nya förslaget skapar en hel del nya

problem som IASB behöver ta ställning till innan införandet. Det nya förslaget kan inte anses vara en förbättring av den nuvarande standarden. Samtidigt så finns det ändå en del deltagare som är positiva eller delvis positiva till förslaget, så det finns därmed delar i förslaget som kan anses vara bra och bör behållas. Det ska bli intressant att se huruvida IASB inför reglerna eller om det kommer ytterligare ett reviderat förslag.

Reflektion över studiens genomförande

I studien har vi gjort en kvalitativ textanalys av comment letters som har skickats in till IASB av olika organisationer verksamma i Europa. Att vi valde att endast studera dem från Europa kan ha gjort att vårt resultat har formats i en viss riktning. Om vi hade studerat samtliga så kan det hända att vi hade funnit deltagare även i gruppen akademiker. Hade vi haft ett större urval så kan det hända att ett annat resultat hade framkommit.

Samtliga analyserade comment letters är skrivna på engelska. Eftersom vi inte har engelska som modersmål så har det varit svårt att tolka och förstå vissa delar av comment letters. Det kan vara möjligt att vi gjort feltolkningar. Vi har också förkunskaper som gör att vi tolkar innehållet på ett visst sätt, det är möjligt att andra författare hade gjort andra tolkningar.

Vi har valt ut två av frågorna som finns besvarade i comment letters för analys, nämligen fråga två som handlar om hur leasingavtal ska redovisas och fråga fyra som handlar om klassifikation av leasing. Det hade varit omöjligt för oss att hinna analysera samtliga frågor som deltagarna svarat på i comment letters. En del av de analyserade comment letters var välstrukturerade med svar fråga för fråga, medan andra var mer diffusa, vilket gjorde det svårt att direkt hitta svaret på respektive fråga.

Förslag till fortsatta studier

Under studiens gång har det framkommit tankar på vad som skulle vara intressant att forska vidare på. Ett ämne som skulle vara intressant att undersöka är om det nya förslaget i ED 2013/6 för redovisning av leasing kommer att bli det sista förslaget eller om IASB och FASB kommer att ge ut ett nytt exposure draft. Ytterligare forskning behövs för att ta reda på hur IASB går tillväga för att ta hänsyn till alla kommentarer de får in genom comment letter och i vilken utsträckning som kommentarerna påverkar beslutsfattandet av IASB-kommittén. Det skulle också kunna forskas kring hur företag förbereder sig för att införa det nya förslaget. Att ta reda på varför akademiker i Sverige inte är delaktiga i comment letters skulle också kunna vara av intresse att undersöka ytterligare. Samt om den nya standarden implementeras, i hur stor utsträckning företag kommer att följa standarden.

Referenslista

Álvarez, Igor, Calvo, José & Mora, Araceli (2014). Involving academics in the accounting standard setting process: an application of the Delphi methodology to the assessment of IASB proposals. [Elektronisk]. *Journal of Management & Governance* vol. 18(3), pp. 765-791. Tillgänglig: <http://link.springer.com.ezproxy.server.hv.se/article/10.1007/s10997-012-9244-3> [2015-04-30].

Aurora, Cristina & Bontas, Bunea (2013). Lease financing: A new dual approach. [Elektronisk]. *Management Strategies Journal* vol VI, Iss Special, pp. 87-96. Tillgänglig: <http://www.strategiimanageriale.ro/papers/130511.pdf> [2015-04-30].

Baltussen, Sjuul, Schelle, Tim, Appel-Meulenbroek, Rianne, Van Egmond, Berend Hesselink, Matthijs, & Van Leersum, Leon (2014). Lease accounting trouble looms for corporate real estate management. [Elektronisk]. *Journal of Corporate Real Estate*, vol. 16(3), pp. 202-182. Tillgänglig: Emeraldinsight [2015-0430]. DOI: 10.1108/JCRE-01-2014-0002

Baltussen, Sjuul, Schelle, Tim, Appel-Meulenbroek, Rianne, Van Egmond, Berend Hesselink, Matthijs, & Van Leersum, Leon (2014). Lease accounting trouble looms for corporate real estate management. *Journal of Corporate Real Estate*, vol. 16(3), pp. 202-182. Citerar J.C. Coates, The goals and promise of the Sarbanes-Oxley Act. (The Journal of Economic Perspective, Vol. 21, No. 1, pp. 91-116, 2007).

Baltussen, Sjuul, Schelle, Tim, Appel-Meulenbroek, Rianne, Van Egmond, Berend Hesselink, Matthijs, & Van Leersum, Leon (2014). Lease accounting trouble looms for corporate real estate management. *Journal of Corporate Real Estate*, vol. 16(3), pp. 202-182. Citerar A. DeJong, D.V. DeJong, G.M.H. Mertens & P.G.J Roosenboom, Roy Ahold: A Failure of Corporate Governance and an Accounting Scandal. (Tilburg University, Center for Economic Research, Tilburg, 2005).

Barone, Elisabetta, Birt, Jacqueline & Moya, Soledad (2014). Lease Accounting: A Review of Recent Literature. [Elektronisk]. *Accounting in Europe*, vol. 11(1), pp. 35-54. Tillgänglig: Tandfonline [2015-04-30]. DOI: 10.1080/17449480.2014.903630.

Barone, Elisabetta, Birt, Jacqueline & Moya, Soledad (2014). Lease Accounting: A Review of Recent Literature. *Accounting in Europe*, vol. 11(1), pp. 35-54. Citerar V. Beattie, A. Goodacre & S. J. Thomson, International lease-accounting reform and economic consequences: The views of UK users and preparers. (The International Journal of Accounting, 41(1), pp. 75–103, 2006a).

Barone, Elisabetta, Birt, Jacqueline & Moya, Soledad (2014). Lease Accounting: A Review of Recent Literature. *Accounting in Europe*, vol. 11(1), pp. 35-54. Citerar V.

Beattie, A. Goodacre & S. J. Thomson, Corporate financing decisions: UK survey evidence. (*Journal of Business Finance & Accounting*, 33(9–10), pp. 1402–1434, 2006b).

Barone, Elisabetta, Birt, Jacqueline & Moya, Soledad (2014). Lease Accounting: A Review of Recent Literature. *Accounting in Europe*, vol. 11(1), pp. 35-54. Citerar F. Comiran, Lobbying Behaviour: Evidence from Proposed Changes in Lease Accounting. (Working paper, Berkeley, 2013)

Barone, Elisabetta, Birt, Jacqueline & Moya, Soledad (2014). Lease Accounting: A Review of Recent Literature. *Accounting in Europe*, vol. 11(1), pp. 35-54. Citerar R. D. Hussey & A. Ong, Proposes to change lease accounting: evidence from Canada and Malaysia. (*Journal of Law and Financial Management*, 9(2), pp. 2–15, 2011).

Biondi, Yuri ; Bloomfield, Robert J., Glover, Jonathan C., Jamal, Karim, Ohlson, James A., Penman, Stephen H., Tsujiyama, Eiko & Wilks, T. Jeffrey (2011). A perspective on the joint IASB/FASB exposure draft on accounting for leases. [Elektronisk]. *Accounting Horizons* vol. 25(4), p. 861(11). Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

Boyle, Douglas M., Carpenter, Brian W. & Mahoney, Daniel P. (2014). Lease accounting: lessee provisions of the proposed accounting standards update. [Elektronisk]. *Management Accounting Quarterly* vol. 15(2), p. 14. Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

Bryan, Stephen H., Lilien, Steven & Martin, Dale R., (2010). The financial statement effects of capitalizing operating leases. [Elektronisk]. *The CPA Journal* vol. 80(8), p. 36-41. Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber ekonomi.

Craig, Thomas R. (2013). Lease Accounting - up for renewal. A review of FASB and the IASB: Exposure Draft. [Elektronisk]. *The CPA Journal* vol. 83(10), p. 10(2). Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

Day, Rick & Stuart, Rich (2013). New lease accounting proposal: what it means and what companies can do to prepare. (FINANCIAL REPORTING). [Elektronisk]. *Financial Executive* vol. 29(6), p. 11(2) [Peer Reviewed Journal] Tillgänglig: ProQuest [2015-04-15].

Deloitte (u.å.), *IASplus. IAS 17 - Leases*. [Elektronisk]. United Kingdom. Tillgänglig: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17> [2015-04-30].

Durocher, Sylvain, Fortin, Anne & Côté, Louise (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. [Elektronisk]. *Accounting*,

Organizations and Society vol. 32(1), pp. 29-59 [Peer Reviewed Journal]. Tillgänglig: Science Direct [2015-04-30] DOI:10.1016/j.aos.2006.03.004.

Durocher, Sylvain, Fortin, Anne & Côté, Louise (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society* vol. 32(1), pp. 29-59. Citerar T.G. Sutton, Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A: a Downsian analysis. (*Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), pp. 81–95, 1984).

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne (2009). Proposed Changes in Lease Accounting and Private Business Bankers' Credit Decisions. [Elektronisk]. *Accounting Perspectives* vol. 8(1), pp. 9-42 [Peer Reviewed Journal]. Tillgänglig: Wiley [2015-04-30]. DOI: 10.1506/ap.8.1.2

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioners participation in the accounting standard-setting process. [Elektronisk]. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50. Tillgänglig: Tandfonline [2015-04-30]. DOI:10.1080/00014788.2011.549635

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioners participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50. Citerar C. Deegan, R. Morris & D. Stokes, Audit firm lobbying on proposed disclosure requirements. (*Australian journal of management*, 15 (2), 261–280, 1990).

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioners' participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50. Citerar Sylvain Durocher, Anne Fortin & Louise Côté. Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. (*Accounting, Organizations and Society* vol. 32(1), pp. 29-59, 2007).

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioners participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50. Citerar D. L. Knutson & H.J Wichmann, GAAP disclosures: problem for small business? (*Journal of small business management*, 22 (1), 38–46, 1984)..

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioner's participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50. Citerar R.K. Larson, The IASC's search for legitimacy: an analysis of the IASC's Standing Interpretations Committee. (*Advances in international accounting*, 15, 79–120, 2002)

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioners participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50. Citerar Larson, R.K., Constituent participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee. (*Accounting in Europe*, 4 (2), 207–254, 2007)

Durocher, Sylvain & Fortin, Anne, (2011). Practitioners participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and Business Research* vol. 41(1), p. 29-50.
Citerar P.R. Tandy & N.L. Wilburn, Constituent participation in standard-setting: the FASB's first 100 statements. (*Accounting horizons*, 6 (2), 47–58, 1992)

FASB, (u.å.) *Facts about FASB*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.fasb.org/facts/> [2015-04-30].

FASB, (2013a). *Leases-Joint Project of the IASB and FASB*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.fasb.org/leases_more_information.shtml) [2015-04-30].

FASB, (2013b). *Online Comment Letters* [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=2013-270&page_number7 [2015-04-30].

Fitó, M. Ángels, Moya, Soledad & Orgaz, Neus (2013). Considering the effects of operating lease capitalisation on key financial ratios. [Elektronisk]. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad* vol. 42(159), pp. 341-369. Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

Fitó, M. Ángels, Moya, Soledad & Orgaz, Neus (2013). Considering the effects of operating lease capitalisation on key financial ratios. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad* vol. 42(159), pp. 341-369.
Citerar V. Beattie, K. Edwards & A. Goodacre, The impact of constructive operating lease capitalization on key accounting ratios. (*Accounting and Business Research*, 28: 233-254, 1998).

Fitó, M. Ángels, Moya, Soledad & Orgaz, Neus (2013). Considering the effects of operating lease capitalisation on key financial ratios. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad* vol. 42(159), pp. 341-369.
Citerar R. Fülber, J. Lirio & M. Pferdehirt, Impact of lease capitalization on Financial ratios of Listed German Companies. (*Schmalenbach Business Review* 60: 122-144, 2008)

Georgiou, George (2010). The IASB standard-setting, process: Participation and perception of financial statement users. [Elektronisk]. *The British Accounting Review* vol. 42(2), pp. 103-118. Tillgänglig: ScienceDirect [2015-04-30]. DOI:10.1016/j.bar.2010.02.003

Georgiou, George (2010). The IASB standard-setting, process: Participation and perception of financial statement users. [Elektronisk]. *The British Accounting Review* vol. 42(2), pp. 103-118 Citerar A. Jorissen, N. Lybaert & K. Van de Poel, Lobbying towards a global standard setter- do national characteristics matter?: an analysis of the

comment letters written to the IASB. (G.N. Gregoriou, M. Gaber (Eds.), International accounting: standards, regulations, and financial reporting, Elsevier, Oxford, pp. 1–39, 2006.)

Gross, AD ; Huston, Gr ; Huston, Jm (2014). The path of lease resistance: How changes to lease accounting treatment may impact your business. [Elektronisk]. *Business Horizons*, Vol.57(6), pp.759-765 . Tillgänglig: ScienceDirect [2015-04-30]. DOI:10.1016/j.bushor.2014.06.006

Götlind, Anna & Kåks, Helena (2014). *Mikrohistoria: En introduktion för uppsatsskrivande studenter*. Lund: Studentlitteratur.

Högskolan Väst, (2015). *Anvisningar och bedömningskriterier för uppsatsskrivande i företagsekonomi*. [Elektronisk] Tillgänglig: https://disco.hv.se/courses/9016/144387/files/upsatsanvisningar_2015.pdf .[2015-05-30].

IFRS Foundation (IFRS) (u.å.). *Standard-setting, How we develop IFRS*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx> [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2010a). *Basis for Conclusions Exposure Draft: ED/2010/9*. [Elektronisk]. United Kingdom. IFRS Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/ed10/Documents/EDLeasesBasis0810.pdf> [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2010b). *Exposure Draft: ED/2010/9*. [Elektronisk]. United Kingdom. IFRS Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/ed10/Documents/EDLeasesStandard0810.pdf> [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2010c). “Snapshot: leases”, IFRS Foundation Publications Department, [Elektronisk]. United Kingdom. IFRS. Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/ed10/Documents/LeasesSnapShot0810.pdf>

IFRS Foundation (IFRS) (2013a). *Basis for Conclusions Exposure Draft: ED/2013/6*. [Elektronisk]. United Kingdom. IFRS Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Documents/ED-Leases-Basis-for-Conclusions-May-2013.pdf> [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2013b). *Due Process Handbook*. [Elektronisk]. United Kingdom. IFRS. Tillgänglig: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2013c). "Snapshot: leases", IFRS Foundation Publications Department, [Elektronisk]. United Kingdom. Tillgänglig: www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Documents/Snapshot-Leases-May-2013.pdf [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2013d). *Exposure Draft: ED/2013/6*. [Elektronisk]. United Kingdom. IFRS. Tillgänglig:<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Documents/ED-Leases-Standard-May-2013.pdf>

IFRS Foundation (IFRS) (2015a). *Comment Letters*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Comment-letters.aspx> [2015-04-30].

IFRS Foundation (IFRS) (2015b). *About us, International Accounting Standards Board (IASB)*, [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx> [2015-04-30].

International Accounting Standard (IAS), (2008). *IAS 17 Leasingavtal*. [Elektronisk] Tillgänglig: FAR online [2015-04-30].

Jorissen, Ann; Lybaert, Nadine; Orens, Raf; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. [Elektronisk]. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729. Tillgänglig: Tandfonline. DOI:10.1080/09638180.2010.522775

Jorissen, Ann; Lybaert, Nadine; Orens, Raf; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21 (4), p.693-729. Citerar T. Dyckman, Credibility and the formulation of accounting standards under the Financial Accounting Standards Board. (Journal of Accounting Literature, 7, pp. 1–30, 1988).

Jorissen, Ann; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, 2012, Vol.21(4), p.693-729. Citerar Elbannan, M. and McKinley, W., A theory of the corporate decision to resist FASB standards: an organization theory perspective. (Accounting, Organizations and Society, 2006).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar M. Ettredge, S. Y. Kwon & D. Smith, Competitive harm and companies' positions on SFAS No. 131. (Journal of Accounting Auditing and Finance, 17(2), pp. 93–109, 2002).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar A. Giddens, *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*. (Berkeley: University of California Press, 1984).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar IASB (International Accounting Standards Board), *Preface to the International Accounting Standards*. (International Financial Reporting Standards(IASB), London: IASB, 2006).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar S. Johnson & D. Solomons, *Institutional legitimacy and the FASB*. (*Journal of Accounting and Public Policy*, 3(3), pp. 167–183, 1984).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar G. Seamann, *Comment letters as indicators of overall corporate manager preferences: employers' accounting for pensions*. (*Research in Accounting Regulation*, 11(1), pp. 125–142, 1999).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar M. Suchman, *Managing legitimacy: strategic and institutional approaches*. (*Academy of Management Review*, 20(3), pp. 571–610, 1995).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar P.R. Tandy & N.L. Wilburn, *Constituent participation in standard-setting: the FASB's first 100 statements*. (*Accounting horizons*, 6(2), pp. 47–58, 1992).

Jorissen, Ann ; Lybaert, Nadine ; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar O. Wallace, *Survival strategies of a global organization: the case of the IASC*. (*Accounting Horizons*, pp. 1–22, 1990).

Jorissen, Ann; Lybaert, Nadine; Orens, Raf ; Van Der Tas, Leo (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, Vol.21(4), p.693-729 Citerar R. L. Watts & J. L. Zimmerman, Towards a positive theory of the determination of accounting standards. (*Accounting Review*, 53(1), pp. 112–134, 1978)

Kostolansky, John & Stanko, Brian (2011). The Joint FASB/IASB Lease Project: Discussion And Industry Implications. [Elektronisk]. *Journal of Business & Economics Research*. Volume 9, Number 9. Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

KPMG (2010). *New on the Horizon: Leases*. [Elektronisk] United Kingdom. KPMG Global Tillgänglig: [https://www.kpmg.com/MT/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/NewontheHorizon-Leases\(September2010\).pdf](https://www.kpmg.com/MT/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/NewontheHorizon-Leases(September2010).pdf) [2015-04-30].

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. [Elektronisk]. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Tillgänglig: ScienceDirect [2015-04-30]. DOI:10.1016/j.racreg.2011.03.006.

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar M.E. Barth, Valuation-based accounting research: Implications for financial reporting and opportunities for future research. (*Accounting and Finance*, 40 (1) (2000), pp. 7–3, 2000).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar M.E. Barth, Standard-setting measurement issues and the relevance of research. *Accounting and Business Research* 37 (2007), pp. 7–15, (Special Issue: International Accounting Policy Forum), 2007)

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar D.R. Beresford, Commentary on standard setting process in trouble (again). (*Accounting Horizons*, 5 (2), pp. 94–96, 1991).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar D.R. Beresford & L.T. Johnson, Commentary on interactions between the FASB and the academic community. (*Accounting Horizons*, 9 (4), pp. 108–117, 1995).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp.

34-45. Citerar J.C. Burton & R.J. Sack. Editorial on standard setting process in trouble (Again). (*Accounting Horizons*, 4 (4), pp. 117–120, 1990).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar Sylvain Durocher, Anne Fortin & Louise Côté. Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. (*Accounting, Organizations and Society*, 32 (1/2), pp. 29–59, 2007)

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), International financial reporting standards (IFRSs). (IASCF, London, 2005)

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation*, vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar A. Jorissen, N. Lybaert & K. Van de Poel, Lobbying towards a global standard setter- do national characteristics matter?: an analysis of the comment letters written to the IASB. (G.N. Gregoriou, M. Gaber (Eds.), *International accounting: standards, regulations, and financial reporting*, Elsevier, Oxford, pp. 1–40, 2006.)

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation*, vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar S.Y. Kenny & R.K. Larson, The development of International Accounting Standards: An analysis of constituent participation in standard-setting. (*The International Journal of Accounting*, 30 (4), pp. 283–301, 1995).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar J.J. Leisenring & L.T. Johnson, Accounting research: On the relevance of research to practice. (*Accounting Horizons*, 8 (4), pp. 74–79 1994).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar S. McLeay, D. Ordelheide & S. Young, Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: Evidence from Germany. (*Accounting, Organizations and Society*, 25 (1), pp. 79–98, 2000).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar D. T. Nicolaisen, Statement by SEC Staff: A securities regulator looks at convergence. (<<http://www.sec.gov/news/speech/spch040605dtn.htm>> (accessed Jan. 27, 2009), 2005)

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar K. Schipper, Academic accounting research and the standards setting process. (Accounting Horizons, 8 (4), pp. 61–73, 1994).

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar A. Wyatt, Commentary on accounting standards: Conceptual or Political?. (Accounting Horizons, 4 (3), pp. 83–88, 1990)

Larson, Robert K. & Herz, Paul J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation* vol. 23(1), pp. 34-45. Citerar A. Wyatt, Commentary on accounting standard setting at a crossroads. (Accounting Horizons, 5 (3), pp. 110–114, 1991)

Lightner, Kevin M, Bosco, Bill, Deboskey, David G & Lightner, Sharon M (2013a). Accounting for leases under the forthcoming exposure draft: will businesses welcome the guidance?(standards setting). [Elektronisk]. *The CPA Journal* vol. 83(1), p. 16(12). Tillgänglig: ProQuest [2015-04-15].

Lightner, Kevin M., Bosco, Bill, Deboskey, David G. & Lightner, Sharon M., (2013b). A better approach to lease accounting: fixing the shortcomings of the proposed rules. (Standards setting). [Elektronisk]. *The CPA Journal* vol. 83(9), p. 14(12) [Peer Reviewed Journal] Tillgänglig: ProQuest [2015-04-15].

Marton, Jan (2013). *IFRS - i teori och praktik. 3. uppl.* Stockholm: Bonnier utbildning.

Merriam-webster, (u.å.a), Dictionary: Bright-line. [Elektronisk] An Encyclopædia Britannica Company .Tillgänglig: (<http://www.merriam-webster.com/dictionary/bright-line>) [2015-05-15]

Merriam-webster, (u.å.b), Dictionary: Front-load. [Elektronisk] An Encyclopædia Britannica Company. Tillgänglig: (<http://www.merriam-webster.com/dictionary/front-load>) [2015-05-15]

PwC (2013). *Leasing - nytt utkast från IASB* [Elektronisk]. Stockholm: PWC. Tillgänglig: <http://www.pwc.se/sv/redovisning/artiklar/leasing-nytt-utkast-fran-iasb.jhtml> [2015-04-30].

Sansom, Michelle (2014). *Agenda Paper. Feedback on Leases Due Process* [Elektronisk]. Mexico City. IFRS. Tillgänglig. http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Trustees/2014/October/AP3C%20DPOC_Leases.pdf [2015-04-30].

Sansom, Michelle (2014). *Agenda Paper. Feedback on Leases Due Process* [Elektronisk]. Mexico City. IFRS. Tillgänglig: www.ifrs.org/.../AP3C%20DPOC_Leases.pdf [2015-04-30]. Citerar US SEC, Report and Recommendations Pursuant to Section 401(c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 On Arrangements with Off-Balance Sheet Implications, Special Purpose Entities, and Transparency of Filings by Issuers, 2005

Teixeira, Alan (2014). The International Accounting Standards Board and Evidence-Informed Standard-Setting. [Elektronisk]. *Accounting in Europe* vol. 11(1), p. 5-12. Tillgänglig: Tandfonline. [2015-04-30] DOI: 10.1080/17449480.2014.900269.

Thurén, Torsten (2007). *Vetenskapsteori för nybörjare*. Malmö: Liber AB.

Thurén, Torsten (2013). *Källkritik*. Stockholm: Liber AB.

Triplett, Lynne & Brady, Ryan (2011). Revenue recognition: comment letters help shape future guidance.(Accounting). [Elektronisk]. *Financial Executive* vol. 27(8), p. 30(4) Tillgänglig: ProQuest [2015-04-30].

Bilagor

Bilaga 1. IAS 17 - Leasingavtal

IAS 17 - Leasingavtal som är hämtat från IAS (2008).

Syfte

1. Syftet med denna standard är att ange tillämpliga redovisningsprinciper vid leasingavtal för leasetagare och leasegivare.

Tillämpningsområde

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för
 - a. leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar, och
 - b. licensavtal för exempelvis filmer, videoinspelningar, manuskript, patent och upphovsrätter (copyright).

Denna standard ska emellertid inte tillämpas som värderingsgrund avseende

- a. fastigheter som innehas av leasetagare, som redovisas som förvaltningsfastigheter (se IAS 40 Förvaltningsfastigheter),
 - b. förvaltningsfastigheter som hyrs ut när avtalen klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 40),
 - c. biologiska tillgångar som innehas av leasetagare när avtalet klassificeras som ett finansiellt leasingavtal (se IAS 41 Jord- och skogsbruk), eller
 - d. biologiska tillgångar som tillhandahålls av leasegivare när avtalet klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 41).
3. Standarden gäller avtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Standarden gäller däremot inte serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

Definitioner

4. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare enligt avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar.

Ett finansiellt leasingavtal är 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.

Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

Ett leasingavtal är ett icke uppsägningsbart leasingavtal om det får hävas endast

- a. när en ytterst osannolik händelse inträffar,
- b. med leasegivarens medgivande,
- c. om leasetagaren ingår ett nytt leasingavtal för samma eller likvärdig tillgång med samma leasegivare, eller
- d. om leasetagaren erlägger ett tilläggsbelopp av sådan storleksordning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att det kommer att fullföljas.

Leasingavtalets början är den tidpunkt när leasingavtalet är daterat eller den tidigare tidpunkt då parterna har ett åtagande gentemot varandra avseende leasingavtalets väsentliga villkor. Per detta datum

- a. klassificeras ett leasingavtal antingen som ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal, och
 - b. när det gäller ett finansiellt leasingavtal, fastställs de belopp som ska redovisas i samband med leasingperiodens början.
- Leasingperiodens början är det datum från vilket leasetagaren har rätt att använda den leasade tillgången. Det är det datum när leasingavtalet redovisas första gången (det vill säga redovisning av de tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader som uppkommer till följd av leasingavtalet, enligt vad som är tillämpligt).
 - Leasingperioden är den period under vilken leasetagaren avtalat att leasa en tillgång. Eventuella ytterligare perioder under vilka leasetagaren med eller utan tillkommande betalningar har rätt att fortsätta leasa tillgången ska även inräknas i leasingperioden om det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten till förlängning kommer att utnyttjas.
 - Minimileaseavgifter är de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska erläggas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden, med tillägg av
 - a. för en leasetagare, eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av till denne närstående företag, eller
 - b. för en leasegivare, eventuellt restvärde som garanteras leasegivaren av
 - i. leasetagaren,
 - ii. till leasetagaren närstående part, eller
 - iii. en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

Om leasetagaren har en option att köpa leasingobjektet till ett pris som, då optionsrätten träder i kraft, väntas understiga det verkliga värdet i sådan utsträckning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas, utgörs minimileaseavgifterna av summan av de lägsta avgifter som ska betalas under leasingperioden fram till det datum då denna option väntas bli utnyttjad och det belopp som krävs för att utnyttja optionen.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Ekonomisk livslängd är antingen

- a. den period under vilken ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av en eller flera användare, eller
 - b. det antal enheter som förväntas bli producerade med hjälp av objektet av en eller flera användare.
- Nyttjandeperiod är den uppskattade återstående period under vilken ett företag, från leasingperiodens början, bedöms kunna åtnjuta de ekonomiska fördelar som är förknippade med objektet. Leasingperiodens längd är härvidlag ingen begränsning.

Garanterat restvärde är

- a. för en leasetagare den del av objektets restvärde som garanteras av leasetagaren, eller närstående part (det garanterade restvärdet är det maximala belopp som, under alla omständigheter, kan komma att betalas), och
- b. för en leasegivare den del av restvärdet som garanteras av leasetagaren eller en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

Ej garanterat restvärde är den del av leasingobjektets restvärde som vid försäljning tillfaller leasegivaren och som inte är garanterat, eller som endast är garanterat av en till leasegivaren närstående part.

Utgifter som uppstår då leasingavtal ingås är tillkommande utgifter som är direkt hänförliga till avtalets ingående och upplägg, förutom vad gäller sådana utgifter som uppstår för tillverkare eller återförsäljare.

Bruttoinvestering i leasingavtal är summan av

- a. de minimileaseavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren, och
 - b. eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.
- Nettoinvestering i leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till avtalets implicita ränta.

Ej intjänade finansiella intäkter är skillnaden mellan

- a. bruttoinvesteringen i ett leasingavtal, och
- b. nettoinvesteringen i ett leasingavtal.

Implicit ränta är den diskonteringsfaktor som för leasegivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av nuvärdena avseende

- a. minimileaseavgifterna, och
- b. ej garanterat restvärde,

överensstämmer med summan av

- i. det verkliga värdet för det leasade objektet, och
- ii. leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås.

Leasetagarens marginella låneränta är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal, eller om denna räntesats inte kan fastställas, den räntesats som, vid leasingavtalets början, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Variabel avgift är den del av leasingavgifterna som inte är fast, utan den beräknas med utgångspunkt från ett framtida belopp för en faktor som förändras på annat sätt än enbart att tid förflutit (exempelvis viss procent av försäljningen, nyttjandegrad i framtiden, prisindex avseende framtiden eller framtida marknadsräntor).

5. Ett leasingavtal eller -åtagande kan innefatta ett villkor att justera leasingavgifter för ändringar i uppförande- eller anskaffningskostnader för leasingobjektet eller för ändringar i något annat kostnads- eller värderingsmått, såsom allmänna prisnivåer, eller i leasegivarens kostnader för finansiering av leasingavtalet, under perioden från leasingavtalets början till leasingperiodens början. I detta fall bedöms effekten av eventuella sådana ändringar ha inträffat vid leasingavtalets början.
6. Definitionen av ett leasingavtal innefattar hyreskontrakt för ett objekt som innehåller ett villkor där hyrestagaren har en återköpsoption på objektet efter fullföljt avtal. Dessa kontrakt går ibland under benämningen hyrköpskontrakt.
- 6 A. I IAS 17 används begreppet ”verkligt värde” på ett sätt som i vissa avseenden skiljer sig från definitionen av verkligt värde i IFRS 13 Värdering till verkligt värde. När ett företag tillämpar IAS 17 ska det därför göra en värdering till verkligt värde enligt IAS 17, inte enligt IFRS 13.

Förordning (1255/2012/EU)

Klassificering av leasingavtal

7. Klassificeringen av leasingavtal avgörs av i vilken omfattning de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med ägandet av det aktuella leasingobjektet finns hos leasegivaren eller hos leasetagaren. Riskerna innefattar exempelvis förlustrisker på grund av lägre kapacitetsutnyttjande än beräknat, teknisk inkurans samt varierande avkastning på grund av förändringar i de ekonomiska förutsättningarna. Fördelarna kan utgöras av rätten till den löpande avkastning som tillgången genererar och vinst till följd av värdestegring eller realisation av restvärde.
8. Ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal om det innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Ett leasingavtal klassificeras som operationellt om det inte innebär att dessa fördelar och risker i allt väsentligt överförs till leasetagaren.
9. Eftersom en transaktion mellan en leasegivare och leasetagare baseras på ett leasingavtal mellan dem är det korrekt att använda konsekventa definitioner. Tillämpningen av dessa definitioner kan med utgångspunkt från parternas olika

- förhållanden ibland leda till att ett och samma leasingavtal klassificeras olika hos leasegivaren och leasetagaren. Exempelvis kan detta vara fallet om leasegivaren gynnas av att ett restvärde garanteras av en från leasetagaren fristående tredje part.
10. Om ett leasingavtal ska betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. Nedan följer några exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att leasingavtalet klassificeras som finansiellt:
 - a. Äganderätten till tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut,
 - b. leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,
 - c. leasingperioden omfattar större delen av leasingobjektets ekonomiska livslängd även om äganderätten inte övergår,
 - d. vid leasingavtalets början uppgick nuvärdet av minimileaseavgiften till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och
 - e. leasingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan att väsentliga ändringar görs.
 11. Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans tyder på att ett finansiellt leasingavtal föreligger:
 - a. om leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid får leasetagaren bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
 - b. vinster och förluster som hänför sig till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften motsvarande större delen av försäljningspriset vid slutet av leasingperioden), och
 - c. leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.
 12. Exempelen och situationerna i punkterna 10 och 11 är inte alltid avgörande. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalets fördelar och risker inte i allt väsentligt överförs till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som operationellt. Exempelvis kan detta vara fallet om äganderätten till tillgången överförs när leasingavtalet löper ut mot en rörlig ersättning som motsvarar det verkliga värdet vid denna tidpunkt, eller om det finns variabla avgifter, vilket föranleder att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt inte har överförts till leasetagaren.
 13. Klassificeringen av avtalet sker vid leasingavtalets början. Om leasegivaren och leasetagaren någon gång under avtalstidens gång kommer överens om att ändra villkoren i kontraktet men det inte innebär att avtalet förnyas, på ett sätt som skulle ha inneburit en annorlunda klassificering av avtalet enligt kriterierna i punkterna 7–12 om ändringarna funnits med vid leasingavtalets början, betraktas det omarbetade avtalet som ett nytt avtal för återstående avtalstid. Förändringar i uppskattningar (exempelvis förändringar i uppskattningar av ekonomisk livslängd eller leasingobjektets restvärde) eller förändrade omständigheter (exempelvis att

leasetagaren inte har uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.

14–15.[Strukna]

Förordning (243/2010/EU)

15 A. När ett leasingavtal innefattar både mark och byggnader bedömer ett företag klassificeringen av varje del som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal separat enligt punkterna 7–13. Vid fastställande av om marken omfattas av ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal är det viktigt att beakta att mark vanligen har obestämbar ekonomisk livslängd.

Förordning (243/2010/EU)

16. När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, fördelas minimileaseavgifterna (inklusive eventuella klumpsummor som betalas i förskott) på mark och byggnader i förhållande till det relativa verkliga värdet på hyresrättens andelar av den mark och de byggnader som omfattas av leasingavtalet vid leasingavtalets början. Om leasingbetalningarna inte kan fördelas på ett tillförlitligt sätt på de två beståndsdelarna klassificeras hela leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår att båda beståndsdelarna är operationella leasingavtal, i vilket fall hela leasingavtalet klassificeras som ett operationellt leasingavtal.

17. När det gäller leasingavtal avseende mark och byggnader i vilket det belopp som vid första redovisningstillfället skulle redovisas för marken, i enlighet med punkt 20, är oväsentligt, kan marken och byggnaderna behandlas som en enda enhet vid klassificering av leasingavtal och klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7–13. I ett sådant fall betraktas byggnadernas ekonomiska livslängd som den ekonomiska livslängden för hela den leasade tillgången.

18. Separat värdering av mark och byggnader krävs inte när leasetagarens andel av både mark och byggnader klassificeras som en förvaltningsfastighet i enlighet med IAS 40 och metoden för verkligt värde används. Utförliga beräkningar krävs endast för denna bedömning om klassificeringen av en eller bägge beståndsdelarna annars är oviss.

19. I enlighet med IAS 40 kan en leasetagare klassificera en andel i en fastighet som klassificeras som ett operationellt leasingavtal som en förvaltningsfastighet. Om leasetagaren gör detta redovisas andelen i fastigheten som om den vore ett finansiellt leasingavtal och dessutom används verkligt värde för den redovisade tillgången. Leasetagaren ska fortsätta att redovisa leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal även om en efterföljande händelse ändrar karaktären på leasetagarens fastighet, så att den inte längre klassificeras som en förvaltningsfastighet. Så är fallet om leasetagaren exempelvis

- a. nyttjar fastigheten, som sedan övergår till att bli en rörelsefastighet till ett antaget anskaffningsvärde som motsvarar det verkliga värdet vid tidpunkten för det förändrade användningssättet, eller

- b. beviljar en vidareuthyrning som innebär att i princip samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägandet övergår till en fristående tredje part. En sådan vidareuthyrning redovisas av leasetagaren som ett finansiellt leasingavtal till tredje part, även om det kan redovisas som ett operationellt leasingavtal av denna tredje part.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

20. Vid leasingperiodens början ska leasetagare redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i rapporten över finansiell ställning. Vid leasingperiodens början redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgiften om detta är lägre, och båda dessa värden fastställs vid leasingavtalets början. Den diskonteringsats som används vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna är den implicita räntan om denna är känd. I annat fall används leasetagarens marginella låneränta. Leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks läggs till det belopp som redovisas som en tillgång.

Förordning (1274/2008/EG)

21. Transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är i överensstämmelse med den ekonomiska innebörden och inte enbart deras juridiska form. Civilrättsligt kan ett finansiellt leasingavtal innebära att äganderätten till objektet inte överförs till leasetagaren. Den ekonomiska innebörden av ett finansiellt leasingavtal är emellertid att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet under större delen av dess ekonomiska livslängd överförs från leasegivaren till leasetagaren. Som ersättning åtar sig leasetagaren att i framtiden erlägga ett belopp som, vid leasingavtalets början, i huvudsak motsvarar objektets verkliga värde och finansieringskostnader.
22. Om sådana leasingtransaktioner inte redovisas i leasetagarens rapport över finansiell ställning blir tillgångarna och skulderna undervärderade, varvid de finansiella nyckeltalen blir missvisande. Därför redovisas såväl tillgången som skulden i leasetagarens rapport över finansiell ställning när det gäller finansiella leasingavtal. Vid leasingperiodens början redovisas tillgång och skuld avseende framtida leasingavgifter i rapporten över finansiell ställning till samma belopp, förutom vad gäller leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks, som läggs till i det belopp som redovisas som tillgång.

Förordning (1274/2008/EG)

23. Skulder avseende leasade tillgångar får inte redovisas som avdragsposter till de leasade tillgångarna i rapporten över finansiell ställning. Om det vid redovisningen av skulder i rapporten över finansiell ställning görs åtskillnad på kortfristiga och långfristiga skulder görs samma åtskillnad för leasingkulden.

Förordning (1274/2008/EG)

24. Ofta uppkommer direkta utgifter i samband med att leasingavtal ingås, såsom vid kontraktsförhandling och kontraktsskrivning. Utgifter som är direkt hänförliga till leasetagarens åtgärder i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås inräknas i objektets anskaffningsvärde.

Efterföljande värdering

25. Minimileaseavgifterna ska fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Röntan ska fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive period redovisade skulden. Variabla avgifter ska redovisas som kostnader för de perioder i vilka de uppkommer.
26. I praktiken kan en leasetagare fördela röntan utifrån någon form av uppskattning för att underlätta beräkningarna.
27. Ett finansiellt leasingavtal resulterar i både avskrivningar och räntekostnader som under varje period redovisas i rapporten över totalresultat. Tillgången ska skrivas av enligt reglerna för avskrivningsbara tillgångar och periodens avskrivningar ska beräknas enligt reglerna i IAS 16 Materiella anläggningstillgångar, och IAS 38 Immateriella tillgångar. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren vid slutet av leasingperioden ska objektet skrivas av till fullo under leasingperioden, eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

Förordning (1274/2008/EG)

28. Det avskrivningsbara beloppet för en leasad tillgång fördelas över varje redovisningsperiod under den förväntade nyttjandeperioden på ett systematiskt sätt enligt samma princip som gäller för ägda tillgångar av samma slag. Om det med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren i slutet av leasingperioden skrivs tillgången av under den förväntade nyttjandeperioden. I annat fall skrivs objektet av under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.
29. Summan av en periods avskrivningar och räntekostnader är endast undantagsvis samma belopp som periodens leasingbetalningar. Därför är det inte korrekt att endast redovisa leasingbetalningarna som periodens kostnad. Följaktligen är det inte heller troligt att tillgången och skulden efter leasingperiodens början uppgår till samma belopp.
30. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36 Nedskrivningar.
31. Leasetagare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar, lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal:
 - a. Redovisat värde (netto) per rapportperiodens slut för varje slag av tillgång.
 - b. En avstämning per rapportperiodens slut mellan sammanlagda framtida minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom ska totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter per rapportperiodens slut fördelas på förfallotidpunkter enligt följande:
 - i. inom ett år,

- ii. senare än ett år men inom fem år,
- iii. senare än fem år.
- c. Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.
- d. Det sammanlagda beloppet per rapportperiodens slut av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.
- e. En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen ska innehålla, men inte begränsas till
 - i. grunderna för hur variabla avgifter fastställs,
 - ii. förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet, och
 - iii. restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

Förordning (1274/2008/EG)

32. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 för leasetagare avseende tillgångar som leasas genom finansiella leasingavtal.

Operationella leasingavtal

33. Leasingavgiften vid operationella leasingavtal ska kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden.
34. För operationella leasingavtal kostnadsförs leasingavgiften (exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll) linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Detta gäller även om betalningarna fördelas på annat sätt.
35. Leasetagare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:
- a. Det sammanlagda beloppet per rapportperiodens slut av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande:
 - i. inom ett år,
 - ii. senare än ett år men inom fem år,
 - iii. senare än fem år.
 - b. Det sammanlagda beloppet per rapportperiodens slut av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.
 - c. Summan av periodens kostnadsförda leasingavgifter med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrts.
 - d. En allmän beskrivning av betydande leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen ska innehålla, men inte begränsas till
 - i. grunderna för hur variabla avgifter fastställs,
 - ii. förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet, och

- iii. restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

Förordning (1274/2008/EG)

Bilaga 2. Exposure Draft 2013/6

Exposure Draft 2013/6 hämtat från IFRS (2013d sid. 13-25).

[Draft] International Financial Reporting Standard X Leases

Introduction

- 1 This [draft] Standard specifies the accounting for leases. The core principle of this [draft] Standard is that an entity shall recognise assets and liabilities arising from a lease.
- 2 An entity shall consider the terms and conditions of the contract and all related facts and circumstances when applying this [draft] Standard. An entity shall apply this [draft] Standard consistently to leases with similar characteristics and in similar circumstances.

Objective

- 3 The objective of this [draft] Standard is to establish the principles that lessees and lessors shall apply to report useful information to users of financial statements about the amount, timing and uncertainty of cash flows arising from a lease.

Scope

- 4 An entity shall apply this [draft] Standard to all leases as defined in paragraph 6, including leases of right-of-use assets in a sublease, except for the following:
 - (a) leases of intangible assets for lessors (see [draft] IFRS X Revenue from Contracts with Customers).¹
 - (b) leases to explore for or use minerals, oil, natural gas and similar non-regenerative resources (see IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources).
 - (c) leases of biological assets (see IAS 41 Agriculture).
 - (d) service concession arrangements within the scope of IFRIC 12 Service Concession Arrangements.
- 5 A lessee need not apply this [draft] Standard to leases of intangible assets.

Identifying a lease

- 6 A lease is a contract that conveys the right to use an asset (the underlying asset) for a period of time in exchange for consideration.
- 7 At inception of a contract, an entity shall determine whether that contract is or contains a lease by assessing both of the following:
 - (a) whether fulfilment of the contract depends on the use of an identified asset (as described in paragraphs 8–11); and
 - (b) whether the contract conveys the right to control the use of the identified asset for a period of time in exchange for consideration (as described in paragraphs 12–19).

Fulfilment of the contract depends on the use of an identified asset

- 8 An asset would typically be identified by being explicitly specified in a contract. However, even if an asset is explicitly specified, fulfilment of a contract does not depend on the use of an identified asset if the supplier (ie the entity that provides the good or service under the contract) has the substantive right to substitute the

asset throughout the term of the contract. In contrast, even if an asset is not explicitly specified in a contract, fulfilment of the contract can depend on the use of an identified asset if the supplier does not have a substantive right to substitute the asset.

- 9 A supplier's right to substitute an asset is substantive if both of the following conditions are met:
- (a) the supplier can substitute alternative assets in place of the asset without requiring the consent of the customer (ie the entity that receives the good or service under the contract); and
 - (b) there are no barriers (economic or otherwise) that would prevent the supplier from substituting alternative assets in place of the asset during the term of the contract. Examples of such barriers include, but are not limited to, the following:
 - (i) costs associated with substituting the asset that are so high that they create an economic disincentive to substituting alternative assets during the term of the contract; and
 - (ii) operational barriers that would prevent or deter the supplier from substituting the asset (for example, alternative assets are neither readily available to the supplier nor could they be sourced by the supplier within a reasonable time period or without incurring significant costs).
- 10 Fulfilment of a contract can depend on the use of an identified asset even if a supplier has the right or obligation to substitute other assets in place of the underlying asset if the asset is not operating properly or a technical upgrade becomes available. In addition, fulfilment of a contract can depend on the use of an identified asset even if a supplier has the right or obligation to substitute other assets for any reason only on or after a particular date. In this case, fulfilment of the contract can depend on the use of an identified asset until the date that the right or obligation to substitute becomes effective.
- 11 A physically distinct portion of an asset (for example, a floor of a building) can be an identified asset. However, a capacity portion of an asset (for example, a capacity portion of a fibre-optic cable that is less than substantially all of the capacity of the cable) cannot be an identified asset because it is not physically distinct from the remaining capacity of the asset.

Contract conveys the right to control the use of an identified asset

- 12 A contract conveys the right to control the use of an identified asset if, throughout the term of the contract, the customer has the ability to do both of the following:
- (a) direct the use of the identified asset (as described in paragraphs 13–17); and
 - (b) derive the benefits from use of the identified asset (as described in paragraphs 18–19).

Ability to direct the use

- 13 A customer has the ability to direct the use of an asset when the contract conveys rights that give the customer the ability to make decisions about the use of the asset that most significantly affect the economic benefits to be derived from use of the asset throughout the term of the contract.

- 14 Examples of decisions that could most significantly affect the economic benefits to be derived from use of an asset include, but are not limited to, determining or being able to change any of the following:
- (a) how and for what purpose the asset is employed during the term of the contract;
 - (b) how the asset is operated during the term of the contract; and
 - (c) the operator of the asset.
- 15 In some contracts for which there are few, if any, substantive decisions to be made about the use of an asset after the commencement date, a customer's ability to direct the use of the asset may be obtained at or before that date. For example, a customer may be involved in designing the asset for its use or in determining the terms and conditions of the contract, so that the decisions about the use of the asset that most significantly affect the economic benefits to be derived from use are predetermined. In those cases, the customer has the ability to direct the use of the asset throughout the term of the contract as a result of the decisions that it made at or before the commencement of the contract.
- 16 A contract may include clauses that restrict a customer's use of an asset; for example, a contract may specify the maximum amount of use of an asset to protect the supplier's interest in the asset. Such protective rights that restrict a customer's use of an asset would not, in isolation, prevent the customer from having the ability to direct the use of the asset.
- 17 Rights that give a customer the ability to specify the output of an asset (for example, the quantity and description of goods or services produced by the asset) would not, in isolation, mean that a customer has the ability to direct the use of that asset. The ability to specify the output, without any other decision-making rights relating to the use of the asset, gives a customer the same rights as any customer that purchases services.

Ability to derive the benefits from use

- 18 A customer's ability to derive the benefits from use of an asset refers to its right to obtain substantially all of the potential economic benefits from use of the asset throughout the term of the contract. A customer can obtain economic benefits from use of an asset directly or indirectly in many ways, such as by using, consuming, holding or sub-leasing the asset. The economic benefits from use of an asset include its primary output and by-products in the form of products and services. Those economic benefits also include other economic benefits from use of the asset that could be realised from a commercial transaction with a third party.
- 19 A customer does not have the ability to derive the benefits from use of an asset if both of the following occur:
- (a) the customer can obtain the benefits from use of the asset only in conjunction with additional goods or services that are provided by the supplier and not sold separately by the supplier or other suppliers; and
 - (b) the asset is incidental to the delivery of services because the asset has been designed to function only with the additional goods or services provided by

the supplier. In such cases, the customer receives a bundle of goods or services that combine to deliver an overall service for which the customer has contracted.

Separating components of a contract

- 20 After determining that a contract contains a lease in accordance with paragraphs 6–19, an entity shall identify each separate lease component within the contract. An entity shall consider the right to use an asset to be a separate lease component if both of the following criteria are met:
- (a) the lessee can benefit from use of the asset either on its own or together with other resources that are readily available to the lessee. Readily available resources are goods or services that are sold or leased separately (by the lessor or other suppliers) or resources that the lessee has already obtained (from the lessor or from other transactions or events); and
 - (b) the underlying asset is neither dependent on, nor highly interrelated with, the other underlying assets in the contract.
- 21 An entity shall account for each lease component as a separate lease, separately from non-lease components of a contract, except as described in paragraphs 23(b)(ii) and 23(c). An entity shall allocate the consideration in the contract to each separate lease component that has been identified in accordance with paragraphs 22–24.

Lessor

- 22 After identifying the lease components in a contract in accordance with paragraph 20, a lessor shall allocate the consideration in the contract using the requirements in paragraphs 70–76 of [draft] IFRS X Revenue from Contracts with Customers.

Lessee

- 23 After identifying the lease components in a contract in accordance with paragraph 20, a lessee shall allocate the consideration in the contract as follows:
- (a) if there are observable stand-alone prices for each component of the contract, a lessee shall allocate the consideration to each component on the basis of the relative stand-alone price of each component.
 - (b) if there are observable stand-alone prices for one or more, but not all, of the components of the contract, a lessee shall allocate both of the following:
 - (i) the stand-alone price of each component to the components of the contract with observable prices; and
 - (ii) the remaining consideration in the contract to the components of the contract without observable prices. If one or more of the components without observable prices is a lease component, the lessee shall combine those components and account for them as a single lease component.
 - (c) if there are no observable stand-alone prices for any components of the contract, a lessee shall combine the components and account for them as a single lease component.
- 24 A price is observable if it is the price that either the lessor or similar suppliers charge for similar lease, good or service components on a stand-alone basis.

Lease term (paragraphs B2–B6)

- 25 An entity shall determine the lease term as the non-cancellable period of the lease, together with both of the following:
- (a) periods covered by an option to extend the lease if the lessee has a significant economic incentive to exercise that option; and
 - (b) periods covered by an option to terminate the lease if the lessee has a significant economic incentive not to exercise that option.
- 26 At the commencement date, an entity shall consider contract-based, asset-based, entity-based and market-based factors when assessing whether a lessee has a significant economic incentive either to exercise an option to extend a lease, or not to exercise an option to terminate a lease, as described in paragraph B5. Those factors shall be considered together and the existence of any one factor does not necessarily signify that a lessee has a significant economic incentive to exercise, or not to exercise, the option.
- 27 An entity shall reassess the lease term only if either of the following occurs:
- (a) there is a change in relevant factors, as described in paragraph B6, that would result in the lessee having or no longer having a significant economic incentive either to exercise an option to extend the lease or not to exercise an option to terminate the lease. A change in market-based factors (such as market rates to lease a comparable asset) shall not, in isolation, trigger reassessment of the lease term.
 - (b) the lessee does either of the following:
 - (i) elects to exercise an option even though the entity had previously determined that the lessee did not have a significant economic incentive to do so; or
 - (ii) does not elect to exercise an option even though the entity had previously determined that the lessee had a significant economic incentive to do so.

Classification of leases

- 28 At the commencement date, an entity shall classify a lease as either a Type A lease or a Type B lease. An entity shall not reassess the classification after the commencement date.
- 29 If the underlying asset is not property, an entity shall classify a lease as a Type A lease unless one of the following two criteria is met:
- (a) the lease term is for an insignificant part of the total economic life of the underlying asset; or
 - (b) the present value of the lease payments is insignificant relative to the fair value of the underlying asset at the commencement date.
- If either criterion above is met, the lease is classified as a Type B lease.
- 30 If the underlying asset is property, an entity shall classify a lease as a Type B lease unless one of the following two criteria is met:
- (a) the lease term is for the major part of the remaining economic life of the underlying asset; or
 - (b) the present value of the lease payments accounts for substantially all of the

fair value of the underlying asset at the commencement date.

If either criterion above is met, the lease is classified as a Type A lease.

- 31 Notwithstanding the requirements in paragraphs 29–30, a lease is classified as a Type A lease if a lessee has a significant economic incentive to exercise an option to purchase the underlying asset.
- 32 If a lease component contains the right to use more than one asset, an entity shall determine the nature of the underlying asset on the basis of the nature of the primary asset within the lease component. An entity shall regard the economic life of the primary asset to be the economic life of the underlying asset when applying the classification criteria in paragraphs 29–30.
- 33 Notwithstanding the requirements in paragraph 32, if a lease component contains both land and a building, an entity shall regard the economic life of the building to be the economic life of the underlying asset when applying the classification criteria in paragraph 30.
- 34 When classifying a sublease, an entity shall evaluate the sublease with reference to the underlying asset (for example, the item of property, plant or equipment that is the subject of the lease), rather than with reference to the right-of-use asset.
- 35 A lessee shall not classify a lease as a Type A or a Type B lease if it chooses to measure the right-of-use asset in accordance with paragraph 52 or paragraph 53. Such a lease shall be treated as a Type A lease when applying the applicable presentation and disclosure requirements.

Contract modifications

- 36 If the contractual terms and conditions of a lease are modified, resulting in a substantive change to the existing lease, an entity shall account for the modified contract as a new contract at the date that the modifications become effective. An entity shall recognise any difference between the carrying amounts of the assets and liabilities arising from the previous lease and those arising from any new lease in profit or loss. Examples of a substantive change arising from a contract modification include changes to the contractual lease term or to the amount of contractual lease payments that were not part of the original terms and conditions of the lease.

Lessee

Recognition

- 37 At the commencement date, a lessee shall recognize a right-of-use asset and a lease liability .

Measurement

Initial measurement

- 38 At the commencement date, a lessee shall measure both of the following:
- (a) the lease liability at the present value of the lease payments discounted using the rate the lessor charges the lessee . If that rate cannot be readily determined, the lessee shall use its incremental borrowing rate (as described in paragraphs B7–B9).
 - (b) the right-of-use asset as described in paragraph 40.

Initial measurement of the lease payments included in the lease liability (as described in

paragraph 25) that are not yet paid:

- (a) fixed payments, less any lease incentives receivable from the lessor;
- (b) variable lease payments that depend on an index or a rate (such as the Consumer Price Index or a market interest rate), initially measured using the index or rate as at the commencement date;
- (c) variable lease payments that are in-substance fixed payments;
- (d) amounts expected to be payable by the lessee under residual value guarantees;
- (e) the exercise price of a purchase option if the lessee has a significant economic incentive to exercise that option (assessed considering the factors described in paragraph B5); and
- (f) payments for penalties for terminating the lease, if the lease term (as determined in accordance with paragraph 25) reflects the lessee exercising an option to terminate the lease.

Initial measurement of the right-of-use asset

40 At the commencement date, the cost of the right-of-use asset shall consist of all of the following:

- (a) the amount of the initial measurement of the lease liability;
- (b) any lease payments made to the lessor at or before the commencement date, less any lease incentives received from the lessor; and
- (c) any initial direct costs incurred by the lessee (as described in paragraphs B10–B11).

Subsequent measurement

41 After the commencement date, a lessee shall measure both of the following:

- (a) the lease liability by increasing the carrying amount to reflect the unwinding of the discount on the lease liability and reducing the carrying amount to reflect the lease payments made during the period. The lessee shall determine the unwinding of the discount on the lease liability in each period during the lease term as the amount that produces a constant periodic discount rate on the remaining balance of the liability, taking into consideration the reassessment requirements in paragraph 43; and
- (b) the right-of-use asset at cost less any accumulated amortisation and any accumulated impairment losses, taking into consideration the reassessment requirements in paragraph 43, unless paragraph 52 or paragraph 53 applies.

42 After the commencement date, a lessee shall recognise in profit or loss, unless the costs are included in the carrying amount of another asset in accordance with other applicable Standards, all of the following:

- (a) for Type A leases, the unwinding of the discount on the lease liability as interest and the amortisation of the right-of-use asset.
- (b) for Type B leases, a single lease cost, combining the unwinding of the discount on the lease liability with the amortisation of the right-of-use asset, calculated so that the remaining cost of the lease (as described in paragraphs B15–B16) is allocated over the remaining lease term on a straight-line basis. However, the periodic lease cost shall not be less than the periodic

unwinding of the discount on the lease liability.

- (c) variable lease payments not included in the lease liability in the period in which the obligation for those payments is incurred.

Reassessment of the lease liability

43 After the commencement date, a lessee shall remeasure the lease liability to reflect changes to the lease payments as described in paragraph 44 and changes to the discount rate as described in paragraphs 45–46. A lessee shall recognise the amount of the remeasurement of the lease liability as an adjustment to the right-of-use asset, except as follows:

- (a) a lessee shall identify the amount of the remeasurement arising from a change in an index or a rate (as described in paragraph 44(d)) that is attributable to the current period and shall recognise that amount in profit or loss.
- (b) if the carrying amount of the right-of-use asset is reduced to zero, a lessee shall recognise any remaining amount of the remeasurement in profit or loss.

44 A lessee shall reassess the lease payments if there is a change in any of the following:

- (a) the lease term, as described in paragraph 27. A lessee shall determine the revised lease payments on the basis of the revised lease term.
- (b) relevant factors that result in the lessee having or no longer having a significant economic incentive to exercise an option to purchase the underlying asset, assessed in accordance with paragraph B6. A lessee shall determine the revised lease payments to reflect the change in amounts payable under the purchase option.
- (c) the amounts expected to be payable under residual value guarantees. A lessee shall determine the revised lease payments to reflect the change in amounts expected to be payable under residual value guarantees.
- (d) an index or a rate used to determine lease payments during the reporting period. A lessee shall determine the revised lease payments using the index or rate as at the end of the reporting period.

45 A lessee shall reassess the discount rate if there is a change in any of the following, unless the possibility of change was reflected in determining the discount rate at the commencement date:

- (a) the lease term;
- (b) relevant factors that result in the lessee having or no longer having a significant economic incentive to exercise an option to purchase the underlying asset; or
- (c) a reference interest rate, if variable lease payments are determined using that rate.

46 A lessee shall determine the revised discount rate at the date of reassessment as the rate the lessor would charge the lessee at that date (or, if that rate is not readily determinable, the lessee's incremental borrowing rate at that date) on the basis of the remaining lease term.

Amortisation of the right-of-use asset

Type A leases

- 47 For Type A leases, a lessee shall amortise the right-of-use asset on a straight-line basis, unless another systematic basis is more representative of the pattern in which the lessee expects to consume the right-of-use asset's future economic benefits.
- 48 A lessee shall amortise the right-of-use asset from the commencement date to the earlier of the end of the useful life of the right-of-use asset or the end of the lease term. However, if the lessee has a significant economic incentive to exercise a purchase option, the lessee shall amortise the right-of-use asset to the end of the useful life of the underlying asset.
- 49 Subject to the requirements in paragraphs 47–48, a lessee shall otherwise apply the depreciation requirements in IAS 16 Property, Plant and Equipment when amortising the right-of-use asset.

Type B leases

- 50 For Type B leases, a lessee shall determine the amortisation of the right-of-use asset for the period as the difference between the following:
- (a) the periodic lease cost, determined in accordance with paragraph 42(b); and
 - (b) the periodic unwinding of the discount on the lease liability, determined in accordance with paragraph 41(a).

Impairment of the right-of-use asset

- 51 A lessee shall determine whether the right-of-use asset is impaired and shall recognise any impairment loss in accordance with IAS 36 Impairment of Assets.

Alternative measurement bases for the right-of-use asset

- 52 A lessee shall measure right-of-use assets arising from leased property in accordance with the fair value model in IAS 40 if the leased property meets the definition of investment property and the lessee elects the fair value model in IAS 40 as an accounting policy.
- 53 A lessee may measure right-of-use assets relating to a class of property, plant and equipment at a revalued amount in accordance with IAS 16 if the lessee revalues all assets within that class of property, plant and equipment.

Presentation

- 54 A lessee shall either present in the statement of financial position or disclose in the notes all of the following:
- (a) right-of-use assets separately from other assets;
 - (b) lease liabilities separately from other liabilities;
 - (c) right-of-use assets arising from Type A leases separately from right-of-use assets arising from Type B leases and right-of-use assets measured at revalued amounts; and
 - (d) lease liabilities arising from Type A leases separately from lease liabilities arising from Type B leases.
- 55 If a lessee does not present right-of-use assets and lease liabilities separately in the statement of financial position, the lessee shall do both of the following:
- (a) present right-of-use assets within the same line item as the corresponding underlying assets would be presented if they were owned; and

- (b) disclose which line items in the statement of financial position include right-of-use assets and lease liabilities.
- 56 In the statement of profit or loss and other comprehensive income, a lessee shall present both of the following:
- (a) for Type A leases, the unwinding of the discount on the lease liability separately from the amortisation of the right-of-use asset.
 - (b) for Type B leases, the unwinding of the discount on the lease liability together with the amortisation of the right-of-use asset.
- 57 In the statement of cash flows a lessee shall classify the following:
- (a) repayments of the principal portion of the lease liability arising from Type A leases within financing activities;
 - (b) the unwinding of the discount on the lease liability arising from Type A leases in accordance with the requirements relating to interest paid in IAS 7 Statement of Cash Flows;
 - (c) payments arising from Type B leases within operating activities; and
 - (d) variable lease payments and short-term lease payments not included in the lease liability within operating activities.

Disclosure

- 58 The objective of the disclosure requirements is to enable users of financial statements to understand the amount, timing and uncertainty of cash flows arising from leases. To achieve that objective, a lessee shall disclose qualitative and quantitative information about all of the following:
- (a) its leases (as described in paragraphs 60(a) and 60(b));
 - (b) the significant judgements made in applying the [draft] Standard to those leases (as described in paragraph 60(c)); and
 - (c) the amounts recognised in the financial statements relating to those leases (as described in paragraphs 61–67).
- 59 A lessee shall consider the level of detail necessary to satisfy the disclosure objective and how much emphasis to place on each of the various requirements. A lessee shall aggregate or disaggregate disclosures so that useful information is not obscured by including a large amount of insignificant detail or by aggregating items that have different characteristics.
- 60 A lessee shall disclose the following:
- (a) information about the nature of its leases, including:
 - (i) a general description of those leases;
 - (ii) the basis, and terms and conditions, on which variable lease payments are determined;
 - (iii) the existence, and terms and conditions, of options to extend or terminate the lease. A lessee shall provide narrative disclosure about the options that are recognised as part of the right-of-use asset and lease liability and those that are not;
 - (iv) the existence, and terms and conditions, of residual value guarantees provided by the lessee; and
 - (v) the restrictions or covenants imposed by leases, for example those re-

lating to dividends or incurring additional financial obligations.

A lessee shall identify the information relating to subleases included in the disclosures provided above.

- (b) information about leases that have not yet commenced but that create significant rights and obligations for the lessee.
 - (c) information about significant assumptions and judgements made in applying the [draft] Standard, which may include the following:
 - (i) the determination of whether a contract contains a lease (as described in paragraphs 6–19);
 - (ii) the allocation of the consideration in a contract between lease and non-lease components (as described in paragraphs 23–24); and
 - (iii) the determination of the discount rate (as described in paragraphs B7–B9).
- 61 A lessee shall disclose a reconciliation of opening and closing balances of right-of-use assets by class of underlying asset separately for Type A leases, Type B leases and right-of-use assets measured at revalued amounts. Those reconciliations shall include items that are useful in understanding the change in the carrying amount of right-of-use assets, for example, the following:
- (a) additions due to leases commencing or being extended;
 - (b) reclassifications when a lessee exercises a purchase option;
 - (c) reductions due to leases being terminated;
 - (d) remeasurements relating to a change in an index or a rate used to determine lease payments;
 - (e) amortisation;
 - (f) effects of business combinations; and
 - (g) impairment.
- 62 A lessee that measures its right-of-use assets arising from leased investment property in accordance with the fair value model in IAS 40 (as described in paragraph 52) may elect not to provide the disclosure required by paragraph 61 for those right-of-use assets.
- 63 If a lessee measures right-of-use assets at revalued amounts, the lessee shall disclose:
- (a) the effective date of the revaluation; and
 - (b) the amount of the revaluation surplus that relates to right-of-use assets at the start and end of the reporting period, indicating the changes during the period and any restrictions on the distribution of the balance to shareholders.
- 64 A lessee shall disclose a reconciliation of opening and closing balances of the lease liability separately for Type A leases and Type B leases. Those reconciliations shall include the periodic unwinding of the discount on the lease liability and other items that are useful in understanding the change in the carrying amount of the lease liability, for example, the following:
- (a) liabilities created due to leases commencing or being extended;
 - (b) liabilities extinguished due to leases being terminated;
 - (c) remeasurements relating to a change in an index or a rate used to determine

- lease payments;
 - (d) cash paid;
 - (e) foreign currency exchange differences; and
 - (f) effects of business combinations.
- 65 A lessee shall disclose costs that are recognised in the period relating to variable lease payments not included in the lease liability.
- 66 A lessee shall disclose information about the acquisition of right-of-use assets in exchange for lease liabilities, arising from both Type A leases and Type B leases, as a supplemental non-cash transaction disclosure (see IAS 7).
- 67 In place of the maturity analyses required by paragraphs 39(a) and 39(b) of IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures, a lessee shall disclose a maturity analysis of the lease liability, showing the undiscounted cash flows on an annual basis for a minimum of each of the first five years and a total of the amounts for the remaining years. A lessee shall reconcile the undiscounted cash flows to the lease liability recognised in the statement of financial position.

Bilaga 3. Processen för standardsättning

IASB är ett oberoende organ för standardsättning inom IFRS Foundation. Alla möten hos IASB är offentliga. Vid standardsättning följer IASB en grundlig och öppen rättssäkerhet genom offentliggörande av samrådsdokument så som diskussionspapper och exposure drafts som finns tillgängliga för allmänheten så att de kan kommentera dem. IASB engagerar många organisationer och intressenter världen över så som investerare, analytiker, reglerare, företagsledare, revisorer och rådgivare (IFRS, u.å).

IASB består av flera organ med olika uppgifter:

- IFRS Interpretations Committee (IFRIC) - har till uppgift att tolka och granska aktuella frågor som har uppstått inom ramen för de nuvarande IFRS-reglerna och som ligger till grund för genomförande av nya standarder. De ger auktorativ vägledning i dessa frågor.
- Technical Staff - arbetar nära styrelsen och projektgrupper. De bedriver forskning, deltar i samrådsmöten, analyserar både muntliga och skriftliga kommentarer som kommer in från allmänheten och utarbetar förslag och rekommendationer som ska behandlas av styrelsen.
- Rådgivande organ - tar emot synpunkter på IASB:s arbete och samråder öppet med berörda parter med olika bakgrunder och geografisk härkomst (IFRS, (2015b).

Den process som används för att utveckla internationella redovisningsstandarder (IFRS) kallas för "due process". Nya standarder tas enligt denna process fram genom samråd, där intresserade individer och organisationen från hela världen involveras i utvecklingen av standarden (IFRS, 2013b).

"Due process" bygger på tre principer: för det första ska processen för standardsättning vara öppen för allmänheten. Den andra principen handlar om att processen ska bestå av en fullständig och rättvis överläggning där hänsyn tas till alla dem som globalt sett påverkas av IFRS. Den tredje principen handlar om ansvar där möjliga effekter av förslag analyseras, förklaras och motiveras till varför beslut tagits för att utveckla eller ändra en standard." (IFRS, 2013b sid 8)

"Due process" består av sex olika steg och det är Trustees of the IFRS Foundation som försäkrar att de olika stegen följs. Stegen är följande:

“1. Planering av projektet

2. Utveckling och publicering av diskussionspapper - diskussionspapper är inte obligatoriskt för IASB att ge ut och om de beslutar att inte ge ut ett diskussionspapper så

brukar de motivera varför de inte gör det. Ett diskussionspapper ger en omfattande översikt över det aktuella problemet och strategier för att lösa frågan. Det tar även upp synpunkter från dess författare eller IASB och inbjuder allmänheten att lämna synpunkter.

3. Utveckling och publicering av exposure draft - Hänsyn tas till frågor som presenterats av forskningspersonal, rekommendationer; synpunkter från diskussionsunderlag; och förslag från IFRS:s rådgivande organ, rådgivande grupper och redovisningsnormgivare. Efter att det aktuella problemet har lösts genom överläggning på möten så instrueras IASB:s personal att utarbeta ett exposure draft. När förslaget har slutförts, och IASB har röstas för det, så publiceras det för offentlig kommentar.

4. Utveckling och publicering av standarder - Utvecklingen av en IFRS-standard genomförs under IASB-möten, där IASB överväger de synpunkter som kommit in genom exposure draft. Efter att de aktuella frågorna i exposure draft har blivit lösta överväger IASB om de bör ge ut ett reviderat förslag för kommentarer från allmänheten, till exempel genom att publicera ett andra exposure draft.

Följande punkter överväger IASB vid bedömningen av behovet av att ge ut ytterligare ett exposure draft:

- identifiering av viktiga frågor som dök upp under kommentarsperioden för exposure draft under förutsättning att de inte tagits hänsyn till tidigare,
- bedömning av huruvida kommentarer redan har övervägts,
- utvärdering om de som har kommenterat exposure draft i tillräcklig stor utsträckning har förstått frågorna och aktivt inhämtat synpunkter från olika beståndsdelar; och
- undersökning av om de olika synpunkterna kan härledas till förslaget i exposure draft och har diskuterats i tillräckligt stor utsträckning och grunden för slutsatser ses över.

5. Förfarandet efter att en IFRS-standard har utfärdats” (IFRS, u.å)

Bilaga 4. Comment Letters

Comment letters som är hämtade från FASB (2013b).

Upprättares Comment letters	Nummer	Fråga 2	Fråga 4
Finance and leasing association	139	Inget svar	Nej
German Property Federation (ZIA)	548	Inget svar	Inget svar
African Express line	37	Nej	Inget svar
Flybe Group (airline)	87	Inget svar	Nej
Porter Brook leasing	144	Nej	Nej
Northgare	191	Inget svar	Nej
Fleet leasing industry	115	Nej	Nej
Stockmann PLC	315	Inget svar	Inget svar
TOUAX Group	101	Inget svar	Nej
Alcatel Lucent	161	Nej	Nej
Ermewa Holding	189	Nej	Nej
Lafarge	190	Nej	Inget svar
The Linde group	70	Nej	Nej
Sysmex	145	Inget svar	Inget svar
Siemens AG	194	Ja, men	Nej
VTG	195	Nej	Nej
volkswagen group	303	Nej	Nej
IATA	311	Ja, men	Nej
Paddy Power	51	Inget svar	Inget svar
Mark and Spencer	198	Ja	Ja
Regus	155	Nej	Inget svar
Vehicles leasing companies	84	Nej	Nej
Shell international BV	90	Ja men	Nej

SAF Holland	193	Nej	Inget svar
AERCAP leasing företag	230	Nej	Nej
ABB	250	Nej	Nej
Next plc	67	Inget svar	Inget svar
Hermes Equity	196	Ja, men	Ja
Aviation Working Group	201	Nej	Nej
Transforming finance	316	Nej	Inget svar
Angleamerican	562	Ja, men	Nej
ACCOR	532	Nej	Nej
AWAS aviation kapital limited	535	Inget svar	Inget svar
Easy jeat	540	Nej	Nej
Freudenberg & co (is a family-owned group of companies)	413	Nej	Nej
EOF	422	Nej	Nej
VMBEF	427	Nej	Nej
Leaseeuroper	586	Nej	Nej
Bimco	590	Inget svar	Nej
BP plc	596	Nej	Nej
SANOFI	600	Nej	Nej
Allianz SE (försäkring bolag)	619	Ja	Ja
photo me intrl	543	Ja, men	Ja, men
GDF SUEZ	547	Ja, men	Nej
Greggs plc	486	Inget svar	Inget svar
Inditex	488	Inget svar	Inget svar
Rio tinto	496	Nej	Nej
syngenta	509	Nej	Ja
Telefoni	511	Nej	Nej

Tesco	513	Inget svar	Inget svar
TUI	518	Ja, men	Nej
Morrison	520	Inget svar	Inget svar
Deutche Post (DHL)	476	Nej	Nej
Swiss Holdings	480	Nej	Nej
Statoil	482	Ja, men	Nej
EDF	422	Nej	Nej
Classic technology	429	Ja, men	Nej
Ahold	433	Ja, men	Nej
Otto Group	450	Nej	Inget svar
Repsol Group	451	Nej	Nej
Rolls Royce Holdings	452	Ja, men	Nej
A.P. Moller – Maersk Group	455	Ja, men	Nej
Angels Trains Limited	458	Inget svar	Inget svar
Co-operatives UK	471	Inget svar	Inget svar
British helikoper association	184	Nej	Inget svar
BDL - represent Germany Leasing Company	116	Nej	Nej
Uk chamber of shipping	56	Nej	Inget svar
Dutch Leasing Association, hereinafter: NVL	118	Nej	Nej
Spanish Association for Financial and Operating Leases (AELR)	68	Inget svar	Inget svar
Swedish Enterprise Accounting Group	163	Ja, men	Nej
British vehicles rental and leasing associations (BVRLA)	188	Nej	Inget svar
European Community Shipowners Associations	571	Inget svar	Inget svar
Kauplan litto (FINNISH COMMERCE FEDERATION)	423	Nej	Nej

Acteo (Förening för deltagare i franska företag för den internationella redovisningsharmoniseringen)	589	Ja, men	Nej
Businesseurope	599	Ja, men	Nej
Associated British ports	626	Ja, men	Ja, men
Paris region real estate observatory	542	Nej	Nej
quated company alliance	544	Nej	Nej
International chamber of shipping (ICS)	573	Inget svar	Nej
Norwegian Shipowners' Association (NSA)	575	Inget svar	Inget svar
International energy accounting forum	490	Ja, men	Nej
Danish Shipowners association	474	Ja, men	Nej
Family-owned Entities (VMEBF)	427	Nej	Nej
Netherlands retail trade council	447	Ja, men	Ja
Oil Industry Accounting Committee (OIAC)	448	Inget svar	Inget svar
ANIASA	459	Nej	Nej
EK (Confederation of Finnish Industries)	469	Nej	Nej
European Retail round table	559	Inget svar	Inget svar

Användares Comment letters	Nummer	Fråga 2	Fråga 4
Investment management association	505	Ja, men	Nej
HM Revenue & Customs (HMRC)	430	Inget svar	Nej
European Securities and markets authority (protection of investors)	134	Ja, men	Ja, men
European Bank Federation	135	Nej	Nej
BPCE	300	Nej	Nej
Royal Bank of Scotland	138	Ja, men	Nej
HSBC	140	Nej	Nej
De lage lande	185	Nej	Nej

Svenska Bank Förening och Finansbolagen förening	69	Ja, men	Ja
Credit Suisse Group	259	Ja	Ja, men
Societe Generale Group	567	Nej	Nej
BNP Paribas	591	Nej	Nej
Barclays (BANK)	627	Ja	Ja, men
Nordea	508	Ja, men	Nej
Deutsche Bank	475	Ja, men	Ja, men
Llyods Banking Group	436	Ja	Ja, men
European federation of financial analyst societies (EFFAS)	595	Nej	Nej
French Society of Financial Analysts, SFAF	572	Nej	Nej
Chartered financial analysts CFA Society	435	Nej	Nej
Federation of Finnish Financial Services(Finansbranchen central förbund)	85	Nej	Nej
German Banks association	563	Nej	Nej
European Association of Cooperative Banks	557	Nej	Nej
French Banking federation	561	Nej	Nej
ASF - france specialized in financial institution	460	Nej	Nej
EUmedion	527	Ja	Ja

Redovisningsprofessions Comment letters	Nummer	Fråga 2	Fråga 4
Institute of certified public Accountants	167A	Nej	Inget svar
Chartered accountants Ireland	608	Nej	Nej
ICAS (Chartered accountants)	629	Nej	Nej
Mazar	641	Nej	Nej
CPA Irland	472	Ja, men	Nej
Federation of European Accountants	86	Nej	Nej

Grant Thornton	117	Ja, men	Ja, men
Kingston Smith	143	Ja, men	Nej
Ernst and young	297	Nej	Nej
PwC	301	ja men	Nej
Baker Lilly redovisning företag	183	ja men	Nej
KPMG	199	Nej	Nej
Delliotte	262	Nej	Nej
BDO	536	Nej	Nej, men
Moorestephens Chartered accountants	610	Inget svar	Nej
RSM audit tax advisory	497	Ja, men	Ja, men
ICAEW	50	Nej	Nej
Association of chartered certified accountant	308	Nej	Nej
Eurepean federation of accountants and auditors for SME (EFAA)	602	Nej	Nej
Institute of Public Auditors in Germany, Incorporated Association	487	Nej	Nej
FAR	489	Nej	Nej

Nationella Reglerares Comment Letters	Nummer	Fråga 2	Fråga 4
Accounting Standars Committee of Germany	309	Nej	Nej
Israel Accounting Board	88	Nej	Nej
Dutch Accounting Standards Board (DASB	165	Nej	Nej
Swedish financial reporting board. Rådet för finansiella rapportering	119	Nej	Nej
Belgian Accounting Standard Board	594	Nej	Nej
Auditorite des Normes Compatables Accounting Authority (ANC) är den ledande normgivare i Frankrike	625	Nej	Nej
Italian standard setters(OIC)	635	Nej	Nej

Ministry of the economy, Spain	549	Nej	Nej
European Banking authority	558	Ja, men	Nej
Polish Accounting Standards Committee (PASC)	576	Nej	Nej
Norwegian Accounting standard board	516	Nej	Nej

Andra Intresseorganisationer	Nummer	Fråga 2	Fråga 4
Invigors Consult	54	Nej	Inget svar
Association of Corporate Treasurers	187	Nej	Nej
Foundation	192	Nej	ja
RICS royal institute chartered surveyor	110	Inget svar	Inget svar
European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)	618	Nej	Nej
CHP Consulting	467	Ja, men	Nej



HÖGSKOLAN VÄST
Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för företagsekonomi
461 86 TROLLHÄTTAN
Tel 0520-22 30 00
www.hv.se

Arbetsintegrerat Lärande