



Examensarbete, 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2019

Implementeringen av IFRS 16

En kvalitativ studie som granskar företagens
beslutsfattande vid implementeringen

David Gustafsson och Patrik Sigurdson

Fakulteten för ekonomi

Sammanfattning

Författare

Patrik Sigurdson David Gustafsson

Titel

Implementeringen av IFRS 16

En kvalitativ studie som granskar företagens beslutsfattande vid implementeringen

Handledare

Maria Bengtsson

Medbedömare

Caroline Pontoppidan

Examinator

Heléne Tjärnemo

Sammanfattning

De internationella redovisningsstandarderna, utgivna av IASB, är väsentliga för regleringen av redovisning. För att förbättra användbarheten och jämförbarheten bland företagen, måste dessa standarder revideras. Den senaste standarden som revideras är den som behandlar företagens leasing, nämligen IAS 17 som ersätts av IFRS 16. Det är ett nytt regelverk som fundamentalt förändrar hur företagen ska redovisa sin leasing. I samband med implementeringen av IFRS 16 måste nämligen företagen som redovisar enligt IFRS ta upp sin leasing som en tillgång i balansräkningen. Tidigare forskning på området har bland annat kommit till slutsatsen att företagens nyckeltal i hög utsträckning kommer att förändras. Vår uppsats har fokuserat på hur företagen förbereder sig för IFRS 16 samt också på att analysera hur företagen resonerar vid deras beslutsfattande vid implementeringen.

Det är en studie som antagit en kvalitativ forskningsansats. Primärdata består av intervjuer med företag medan sekundärdata består av granskning av företagens årsredovisningar samt dokument från IASB och hemsidorna för *the big four*. För att besvara studiens frågeställningar har författarna dels använt sig av en implementeringsmodell som är hämtad från PwC, dels en teoretisk referensram som behandlar två olika beslutsteorier.

Studiens resultat visar att företag i hög utsträckning följer de rekommendationer som ges ut av ledande revisionsbyråer och företagen i studien har således följt implementeringsmodellen. Studien har också kommit till slutsatsen att det är möjligt att förklara företagens beslutsfattande om beslutsteorierna bryts ner till deras beståndsdelar. Studien fann att företag resonerar snarlikt när beslut rörande implementeringen av IFRS 16 tas.

Ämnesord

IFRS 16, implementering, beslutsteori, leasing, implementeringsmodell

Abstract

Author

Patrik Sigurdson David Gustafsson

Title

The implementation of IFRS 16

A qualitative study that examines companies decision-making during the implementation

Supervisor

Maria Bengtsson

Co-examiner

Caroline Pontoppidan

Examiner

Heléne Tjärnemo

Abstract

The international accounting standards, published by IASB, are material for the accounting regulation. In order to improve the usability and comparison among companies accounting, these standards need to be constantly updated. The latest standard that have been revised is IAS 17 which treat the companies leasing and which have been replaced by IFRS 16. It is a new protocol that fundamentally changes how companies should account for their leasing. In connection with implementation companies must account for their leasing on their balance sheet. Earlier studies have come to the conclusion that the companies financial ratios will change a lot. Our essay focuses on how companies prepare for IFRS 16 and also to analyse how companies make decisions during the implementation.

The research study adopts a qualitative approach. Primary data consists of interviews with companies while the secondary data consist of the companies annual report and other types of documents such as, IASB announcements and big four´s websites. To be able to answer the essay`s purpose, we have partly used an implementation model that is collected from Pwc. In addition, we have also used a theoretical frame that consist of two different theories on decision-making.

The studies result shows that companies largely follow the recommendations given out by the leading auditingfirms, and the companies have thus followed the implementationmodel. The study have also come to the conclusion that it is possible to explain the companies decision-making if you break down the decision theories into it is components. We found that companies reason very alike when they make decisions during the implementation of IFRS 16.

Keywords

IFRS 16, implementation, decisiontheory, leasing, implementationmodel

Förord

Vi vill först och främst tacka varandra för ett gott samarbete och för att vi stått ut med varandra under denna vår. Vi vill även tacka andra personer som gjort denna uppsats möjlig. I Synnerhet vår handledare Maria Bengtson men också vår medbedömare Caroline Pontoppidan samt Pernilla Carlsson. Slutligen vill vi också rikta ett stort tack till våra respondenter som varit till stor hjälp under uppsatsens gång. Utan er hade denna uppsats inte varit möjlig att genomföra!

Stort tack!

Kristianstad, 29 maj 2019

David Gustafsson

Patrik Sigurdson

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering.....	4
1.3 Syfte.....	5
1.4 Frågeställning	6
1.5 Disposition.....	6
2. Litteraturgranskning	8
2.1 Huvudsaklig metod.....	8
2.2 Huvudsaklig teori	9
2.3 Huvudsakligt resultat.....	10
3. Teoretisk referensram	13
3.1 Teoretisk ansats	13
3.2 Implementeringsmodellen	15
3.2.1 <i>Kunskap och tidsbegränsning</i>	15
3.2.2 <i>Tekniskt system</i>	16
3.2.3 <i>Metod vid övergången</i>	16
3.3 Beslutsteori.....	17
3.3.1 <i>The economic man</i>	18
3.3.2 <i>The administrative man</i>	19
4. Vetenskaplig Metod	20
4.1 Metodval.....	20
4.1.1 <i>Fördelar</i>	22
4.1.2 <i>Nackdelar</i>	22
4.2 Generaliserbarhet, pålitlighet och trovärdighet	23
5. Forskningsmetod	25
5.1 Datainsamling.....	25
5.1.1 <i>Intervju</i>	25
5.1.2 <i>Intervjuteknik</i>	26
5.1.3 <i>Dokumentanalys</i>	27
5.2 Urval.....	28
6. IAS 17 & IFRS 16	30
6.1 IFRS 16 och IAS 17	30
6.2 Utlåtande från företags årsredovisningar.....	31
7. Empiriskt resultat och analys	33
7.1 Implementeringsmodellen	33
7.1.1 <i>Tid och kunskap</i>	33
7.1.2 <i>Metod vid övergången och lättnadsregler</i>	36

7.1.3 Tekniskt system	38
7.1.4 Analysering av implementeringsmodellen.....	39
7.2 Analys av beslutsmodellerna.....	42
7.2.1 The economic man.....	42
7.2.2 The administrative man	44
7.2.3 Sammanfattande analys.....	46
8. Slutsats.....	50
8.1 Studiens bidrag	51
8.1.1 Studiens teoretiska bidrag	51
8.1.2 Studiens praktiska bidrag	51
8.1.3 Studiens begräsning	52
8.1.4 Förslag på framtida forskning	52
Litteraturförteckning.....	53
Bilagor	57
Bilaga 1 Mail till företagen.....	57
Bilaga 2 Intervjuguide	58

1. Inledning

En förändring i redovisningsregelverket och standarder medför onekligen konsekvenser. Börsnoterade företag i Norden påverkas framförallt av redovisningsregelverk fastställda av IASB. I samband med att IASB fastställt en ny standard, IFRS, 16 är det vitalt för berörda företag att förbereda sig för dess konsekvenser. I detta avsnitt är avsikten att introducera varför det är av hög relevans att forska kring hur företag förbereder sig för förändringar i redovisningsregelverk. Kapitlet inleds med en bakgrund om IFRS 16 samt en problematisering av ämnet. Avslutningsvis presenteras uppsatsens frågeställning och syfte.

1.1 Bakgrund

Redovisningsregler har en stor inverkan på ekonomin i stort. Som en konsekvens av finanskrisen 2008 startades utredningar för att bedöma och eventuellt revidera tillsynen av det rådande finansiella systemet. Finansinspektionen skriver exempelvis i sin rapport från 2009 att kreditriskerna är större i Europa än i USA till följd av att europeiska redovisningsregler har medgett undantag från marknadsvärdering (Finansinspektionen, 2009). I Sverige är Kreugerkraschen 1932¹ ett inhemskt exempel på när revisorer och ekonomiexperter insåg ett behov av att revidera rådande regelverk avseende företagens redovisning. Kraven på att koncernredovisning skulle implementeras i Aktiebolagslagen blev påtagliga och detta förändrade fundamentalt hur koncerner skulle upprätta sina årsredovisningar (Dansell & Phillips, 2015). Riktigt så storskaliga förändringar i regelverk genomförs generellt inte idag. Framförallt domineras regelverken idag inte av inhemska aktörer utan det är den internationella organisationen *International Accounting Standards Board* (IASB), som är ledande, åtminstone vad gäller stora börsnoterade bolag. Det är till exempel enligt svensk rätt lagstadgat att svenska börsnoterade företag måste upprätta sin årsredovisning i enlighet med regler och standarder från IASB (Dansell & Phillips, 2015).

¹ Kreugerkraschen betecknar Kreugerkoncernens sammanbrott under tidigt 30-tal i Sverige.

Företagsimperiet var högt belånat och befann sig i en allvarlig likviditetsrisk vilket hade mörkats då det fanns en avsaknad av redovisning för hela koncernen och inte bara för dotterbolagen. Detta föranledde att Ivan Kreugers företagsimperium gick i konkurs 1932 (Dansell & Phillips, 2015).

Att företag överger inhemska regelverk till fördel för IFRS är inte specifikt för Sverige utan i övriga Europa och i många delar av världen implementeras regelverken från IASB. Övergången beror bland annat på att det är fördelaktigt att skapa ett gemensamt regelverk oberoende av land och region (Bragg, 2017).

International Financial Reporting Standards (IFRS), kallas de standarder som ges ut av IASB. Dessa ges inte enbart ut i syfte att skapa en konvergens utan också i syfte att förbättra kvaliteten på den finansiella redovisningen för företag och organisationer runt om i världen (Bragg, 2017). Vidare är dessa standarder inte statiska utan arbete för att förändra och framförallt förbättra dessa är ständigt pågående. Implementeringen av IFRS 10 och 11 avseende företagens koncernredovisning per 1 januari 2014 är ett exempel på en nyligen uppdaterad standard som debatterats i vetenskapliga artiklar (Söderström & Sun, 2007). Standardförändringen som är mest aktuell under år 2019 är övergången från IAS 17 till IFRS 16 avseende leasing. En av huvudorsakerna till detta är att standardförändringen har en fundamental påverkan på företag som i stor utsträckning använder leasing i sin affärsverksamhet.

Implementeringen av IFRS 16 har föregåtts av noggranna förberedelser under flera års tid. Behovet av att revidera rådande regelverk grundar sig i uppfattningen att det under IAS 17 fanns möjligheter för företag att inte ta upp **operationell** leasing som en tillgång i balansräkningen. Det argumenterades starkt för att det var problematiskt då det gav en missvisande bild av företagets finansiella ställning (Bragg, 2017). IFRS 16 trädde således i kraft 1 januari 2019 för att förbättra redovisningen avseende leasing. Visserligen har det sedan 2016 varit möjligt för företag att tillämpa IFRS 16. Kravet var dock att företagen även skulle applicera IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* (Deloitte, 2018). I samband med införandet av IFRS 16 avvecklades det tidigare regelverket avseende leasing, IAS 17.

Standarden, som också kallas kapitaliseringsmodellen, har en stor inverkan på företag och dess finansiella rapporter. IFRS 16 som främst utarbetades i syfte att förbättra och ge en mer rättvisande bild av företags leasing(tillgångar) har redan varit föremål för debatter

(Morales-Díaz & Zamora-Ramírez, 2018). De finansiella konsekvenserna av att ta upp leasing som en tillgång i balansräkningen har presenterats i en mängd olika uppsatser och är onekligen påtagliga. Kusano, Sakuma och Tsunogaya (2016) skriver exempelvis i sin artikel om konsekvenserna av att ta upp leasing som en tillgång, avseende företag i Japan. Bland annat ökar skuldsättningsgraden samtidigt som vissa nyckeltal i resultaträkningen, som EBITDA påverkas i positiv bemärkelse.

Morales-Díaz och Zamora-Ramírez (2018) väljer i sin artikel att fokusera på hur företag och dess ledare skall arbeta för att implementera IFRS 16, snarare än att diskutera effekterna av det nya regelverket i de finansiella rapporterna. Vid en närmare granskning av vetenskapliga artiklar som behandlar detta område är deras utgångspunkt sällsynt, om än obefintlig. De flesta forskare väljer nämligen i sina vetenskapliga artiklar att fokusera på effekterna av övergången, vilket Giner och Pardo (2018) exempelvis diskuterar i sin avhandling.

Någonting som insatta experter är överens om är att vissa branscher påverkas i högre utsträckning än andra. Gemensamt för detaljhandeln, hotell och flygbranschen är att leasing utgör en stor kostnadspost och det är också dessa branscher som i hög grad påverkas. Ovanstående branscher påverkas då lokaler hos detaljhandelsföretag, byggnader i hotellbranschen och flygplanen i flygbranschen leasas av företagen som använder dessa (Morales-Díaz & Zamora-Ramírez, 2018). Vidare finns det i vårt tycke en avsaknad av undersökningar som konkret behandlar hur företag, framförallt företag i ovannämnda branscher, förbereder sig för övergången till IFRS 16.

Det är en väsentlig och intressant fråga att undersöka. Behovet av och intresset för hur företag förbereder sig sträcker sig dock längre än vår intressesfär. PwC, som tillhör *the big four*² inom revision menar att det krävs tidiga förberedelser och tydliga projektplaner för att på ett smidigt sätt möta den nya standarden (PwC, 2018c). Även Ernst & Young som också tillhör *the big four* argumenterar för att noggranna förberedelser är nyckeln till en

² The "big four" inom revision åsyftar de fyra ledande revisionsbyråerna i världen. Dessa revisionsbyråer är, utan inbördes rangordning, PwC, Deloitte, Ernst & Young och KPMG.

smidig övergång (EY, 2018). Med utgångspunkt i avsaknaden av vetenskapliga artiklar och uppsatser som behandlar detta ämne, i kombination med att världsledande revisionsbyråer lyfter relevansen och behovet av noggranna förberedelser, finns det således ett intresse och behov av att undersöka frågan. Därför kommer denna uppsats att undersöka hur företagen förbereder sig för IFRS 16, med fokus på implementeringen och beslutsfattandet under implementeringsprocessen.

1.2 Problematisering

Med utgångspunkt i ovanstående stycke är det av hög relevans att tydligt avgränsa och framförallt definiera begreppen som används i uppsatsen mer detaljerat än vad som gjorts under rubriken bakgrund. Inte minst finns det ett behov av att utförligt presentera skillnaderna mellan IFRS 16 och IAS 17. Carmichael, Meurer och Taurae (2016) nämner att genom IAS 17 kunde företag redovisa en leasingtillgång som finansiell eller operationell leasing. Valde företagen det senare fanns det inget krav på att leasingobjektet skulle tas med i balansräkningen. Den möjligheten existerar, med få undantag, inte under IFRS 16. Det viktiga för företag idag blir således att identifiera om ett avtal är ett leasingavtal eller inte. Standarden avgränsar ett leasingavtal till i huvudsak två punkter. Dels ska det finnas en identifierad tillgång, dels ska avtalet förmedla rätten att ha total bestämmanderätt över tillgången under en given tid mot ersättning (PwC, 2018d). Bragg (2017) menar att som en konsekvens av svårigheterna att värdera sin leasing är det viktigt att företag tar hjälp av en kunnig redovisningsexpert för att säkerställa korrektheten i värderingen.

Cipullo och Vinciguerra (2017) diskuterar i sin artikel hur implementeringen av IFRS 9 påverkar företagens intressenter. En intressant aspekt är att artikelns slutsats bland annat handlar om behovet av att tydligt avgränsa och definiera den nya standarden i syfte att reducera informationsasymmetrin. Dessutom menar Cipullo och Vinciguerra att värdet av tillgångar och skulder bör spegla företagets verksamhet och kassaflöde. Att så inte blir fallet skapar skepticism. Förhoppningen med implementeringen av IFRS 16 är dock att standarden bättre ska reflektera företagets tillgångar och skulder. Detta påvisar inte bara hur svårt det är att implementera en ny standard utan också att det finns flera sidor av ett mynt och många olika aspekter att ta hänsyn till vid en övergång.

I linje med syftet till övergången till IFRS 16, det vill säga, att ta upp leasing som en tillgång i balansräkningen finns det en artikel som påvisar detta behov. Descow, Ge, Larson och Sloan (2011) granskar i sin artikel vanliga misstag som företag gör i sin redovisning. Av relevans för denna kandidatuppsats diskuteras bland annat hur *off-balance sheet accounting* kan ge en missvisande bild av företagens finansiella ställning. Inte minst för företag inom flyg- och hotellbranschen där leasing utgör den kanske allra största tillgångsposten på balansräkningen. Med utgångspunkt i de artiklar som presenterats går det onekligen att säga att IFRS 16 och leasing är två abstrakta ämnen som diskuteras i relation till flera olika områden samt att där finns en avsaknad av artiklar som behandlar förberedelseprocessen.

Denna uppsats kommer med utgångspunkt i ovanstående att undersöka hur företagen förbereder sig för IFRS 16, med fokus på implementeringsprocessen och beslutsfattandet. Med anledning av att implementeringsprocessen är väldigt bred och abstrakt har vi valt att presentera en implementeringsmodell³. Implementeringsmodellen är hämtad från PwC:s hemsida och syftar till att smala av och konkretisera implementeringsprocessen till tre steg. Dessa tre steg är kunskap och tidsbegränsning, metod vid övergången samt val av tekniskt system vilka presenteras mer ingående under kapitel 2. En parentes i sammanhanget är att denna uppsats också kan vara relevant inför framtida standardändringar hos IFRS. Ämnet är abstrakt men vår förhoppning är att genom konkretisering skriva en tydlig uppsats som avgränsar sig till att undersöka **om företagen följer implementeringsmodellen och hur** samt att om möjligt, genom en teoretisk referensram förklara hur företagen resonerar vid deras beslutsfattande rörande implementeringen.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att analysera om företagen följer implementeringsmodellen och i sådana fall hur. Dessutom är syftet att analysera företagens beslutsfattande vid

³ <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16-overgang-leasingstandard.html>

implementeringen. Analyseringen av beslutsfattandet görs i syfte att skapa en förståelse för hur företag resonerar vid beslutsfattande.

1.4 Frågeställning

Följer företagen implementeringsmodellen och hur?

Hur resonerar företag vid deras beslutsfattande under implementeringen av IFRS 16?

1.5 Disposition

Kapitel 2

Det inledande kapitlet börjar med en bakgrund och problematisering och avslutas med studiens frågeställning och syfte. Kapitel 2 tar upp och diskuterar tidigare forskning på området IFRS och IFRS 16 för att få en ökad förståelse för ämnet. Kapitlet är uppdelat i underrubrikerna, metod, teori och resultat.

Kapitel 3

Kapitel 3 är ett brett kapitel som tar upp studiens teoretiska referensram. Först och främst diskuteras det och argumenteras för studiens val av forskningsansats. Vidare presenteras också den implementeringsmodell som står som utgångspunkt för två av studiens frågeställningar. Slutligen presenteras två beslutsteorier som är kopplade till studiens två sista frågeställningar.

Kapitel 4

Kapitlet diskuterar valet av vetenskaplig metod, samt tar upp för- och nackdelar med såväl kvalitativ som kvantitativ metod. Avslutningsvis argumenterar vi för vårt val av metod.

Kapitel 5

Kapitlet tar studiens empiriska metod. Med utgångspunkt i den kvalitativa metoden diskuteras valet av intervju som metod samt vilka för- och nackdelar som följer med denna. Avslutningsvis presenteras och argumenteras det också för studiens urval.

Kapitel 6

Skillnaderna mellan IAS 17 och IFRS 16 är stora och dessa tas upp i detta kapitel. Dessutom presenteras också kortare utdrag från företagens årsredovisningar där företagen diskuterat övergången till IFRS 16.

Kapitel 7

Det sjunde kapitlet är ett brett kapitel. Här tas det empiriska resultatet upp, inledningsvis från implementeringsmodellen. Efter den empiriska data följer en analys av företagen och kopplat till implementeringsmodellen. Samtidigt presenteras och den empiriska data som hittats utifrån beslutsteorierna. Avslutningsvis följer en analys som diskuterar om företagen följt någon av dessa teorier.

Kapitel 8

Under det åttonde och sista kapitlet presenteras framförallt studiens slutsats. Samtidigt presenteras också eventuella brister med studien samt studiens teoretiska bidrag. Avslutningsvis presenteras förslag på framtida forskning på ämnet.

2. Litteraturgranskning

I detta kapitel presenteras tidigare relevant forskning på området förändringar i redovisningsregelverk i allmänhet och IFRS 16 i synnerhet. Detta sker med utgångspunkt i underrubrikerna metod, teori och resultat.

2.1 Huvudsaklig metod

Tidigare uppsatser på ämnet förändringar i redovisningsregelverk har i huvudsak antagit en kvantitativ forskningsmetod. Joshi och Wong (2015) skriver exempelvis i sin vetenskapliga artikel om hur företag påverkas genom att ta upp leasing som en tillgång i balansräkningen. Detta görs genom att analysera 170 olika företags finansiella rapporter på den australiensiska marknaden. Leyoung, Matolsky och Weber (2016) är ytterligare ett exempel på artikelförfattare som använder sig av en kvantitativ metod. Deras avhandling behandlar emellertid vilka vanliga misstag företag gör vid implementeringen av en ny redovisningsstandard. Men även om ämnesvalet skiljer sig åt är metoden snarlik. Det empiriska resultatet är nämligen baserat på en kvantitativ metod bestående av data från 280 australiensiska företag. **Ytterligare en artikel som använder sig av en kvantitativ metod vill undersöka förhållandet mellan redovisningskvaliteten och företags investeringsval. Artikelförfattarna har i detta fall valt en kvantitativ metod i form av tre olika hypoteser som testas på företag inom tillverkningsbranschen (Beatty, Liao & Weber, 2010).** Forskare som granskat IFRS 16 eller andra områden kopplat till företags leasing använder sig således av hypoteser som deras teori och genom kvantitativa data analyserar forskarna utfallet.

Med utgångspunkt i ovanstående finns det dock forskare som använt sig av en kvalitativ forskningsmetod. Bashi och Molla (2013) använder sig exempelvis av en kvalitativ metod när de vill undersöka hur IFRS 16 kommer att påverka företag som implementerar standarden i Albanien. Detta gör artikelförfattarna dels genom att samla in sekundärdata bestående av framförallt tidigare forskning på området, dels genom att skicka ut frågeställningar till 26 utvalda företag som lämpar sig för att besvara uppsatsens frågeställning. Precis som artikelförfattarna nämner är det viktigt att ta vissa aspekter i

beaktning när en kvalitativ forskningsmetod används. Först och främst är den kvalitativa forskningsmetoden mer subjektiv och lämnar större utrymme för tolkning. Utöver det är metoden också väldigt beroende av kontexten vilket både läsare och skapare av kvalitativa forskningsrapporter måste ta i beaktning (Denscombe, 2016).

2.2 Huvudsaklig teori

Precis som valet av metod har valet av teori varit snarlik vid granskning av tidigare forskning på området IFRS och IFRS 16. Det dominerande ämnesvalet har varit att förklara effekterna av IFRS 16 på företagen i allmänhet och företagens nyckeltal och finansiella rapporter i synnerhet. Ett exempel på detta är artikeln av Joshi och Wong (2015) som ämnar att förklara hur upptagningen av leasing till balansräkningen påverkar företag och deras finansiella rapporter. Även Morales-Diaz och Zamora-Ramirez (2017) skriver sin uppsats med utgångspunkt i att förklara hur IFRS 16 kommer att påverka företagen. Med utgångspunkt i ovanstående är *Positive Accounting Theory, PAT*, den klart dominerande teorin på ämnet IFRS 16. PAT utmärker sig genom att teorin har för avsikt att förutse och förklara, i detta fall konsekvenserna av IFRS 16, vilket är vad ovanstående artikelförfattare behandlar i sina uppsatser. Kusano et al. (2016) skriver i sin uppsats om hur förändring i redovisningsstandarder avseende leasing i Japan påverkar företagen i allmänhet och dess nyckeltal i synnerhet. Även om denna artikel inte behandlar IFRS eller IFRS 16 är det ytterligare ett exempel på att PAT är den dominerande teorin vid uppsatser som behandlar förändringar i redovisningsstandarder samt dess konsekvenser.

Samtidigt finns det också författare som har använt sig av andra teorier än PAT vid uppsatser som behandlar IFRS och redovisningsförändringar. Ett exempel på en uppsats med annat val av teori är Ballestra, Ginesta och Onali (2017) som behandlar hur investerare reagerar på implementeringen av IFRS på listade europeiska företag. Denna uppsats tar sin utgångspunkt i *Stakeholder theory*, vilket är en teori som behandlar olika intressenter, i detta fall investerare, och deras koppling till företagen (Deegan and Unerman, 2011). Ytterligare en teori som har använts är den institutionella teorin. Det är en teori som behandlar hur företagen påverkas av omvärlden i ett makroperspektiv. Exempel på påverkansfaktorer kan vara politikerns åsikter eller lagar. Obligatorisk implementering av

IFRS till följd av lagändringar behandlas av Horton, Serafiem och Serafiem (2013) där teorin som arbetet är baserat på är den institutionella teorin. En skillnad mellan *Stakeholder theory* och den institutionella teorin är det stora makroperspektivet i den senare medan *Stakeholder theory* är mer specifikt inriktad på utvalda intressenter (Deegan and Unerman, 2011).

Ytterligare är teori som utgår ifrån ett makroperspektiv är den neoklassiska teorin. Även om vissa kritiker hävdar att den neoklassiska teorin snarare är ett synsätt eller en teoribildning. Hur som helst behandlas den neoklassiska teorin i en text (Miller & Upton, 1976). Mer konkret granskar författarna beslutsfattandet kring om företag bör leasa eller köpa en tillgång genom den neoklassiska teorin (Miller & Upton, 1976).

2.3 Huvudsakligt resultat

Utgångspunkten i tidigare vetenskapliga artiklar har i huvudsak varit att förklara och förutse hur företag kommer att påverkas av implementeringen av IFRS 16 alternativt implementeringen av annat IFRS regelverk. Som en konsekvens att liknande frågeställningar, metod och teori är resultaten också snarlika. Att övergången framförallt påverkar detaljhandeln samt hotell- och flygbranschen är en vedertagen uppfattning inom redovisnings- och revisionsvärlden. Hur svår, eller smidig övergången blir beror dock på vilka beslut som fattas av företagsledningen. Morales-Diaz och Zamora-Ramirez (2017) menar att företagsledningens arbetsprocess som leder till implementeringen av IFRS 16 har en stor inverkan på hur smidig övergången blir. Framförallt menar artikelförfattarna, att målet för företagsledningar bör vara att undvika negativa konsekvenser av övergången genom att vara tillräckligt förberedda.

Framförallt behandlar dock tidigare artiklar företagens nyckeltal samt finansiella rapporter. En vedertagen uppfattning och ett enhetligt resultat är att företag och dess nyckeltal påverkas av att ta upp leasing som en tillgång i balansräkningen. Att företagens nyckeltal och finansiella rapporter påverkas är en konsekvens av att skillnaden mellan finansiell och operationell leasing elimineras vid implementeringen av IFRS 16. Morales-Diaz och Zamora-Ramirez (2017) skriver bland annat upp hur företags tillgångar ökar, men samtidigt

också dess skulder. Nyckeltal hänförliga till balansräkningen som exempelvis skuldsättningsgraden påverkas således i negativ bemärkelse då skulderna ökar. Dessutom får Morales-Diaz och Zamora-Ramirez (2017) medhåll av Wong och Joshi (2015) vad gäller såväl förändringen för nyckeltal hänförliga till balansräkningen men också nyckeltal hänförliga till resultaträkningen. Resultaträkningen påverkas nämligen då leasingtillgångar inte ska tas upp som en kostnad utan dessa tillgångar ska skrivas av över tid samt skall också räntan tas i beaktning. Wong och Joshi (2015) skriver att nyckeltal i resultaträkningen som EBITDA och EBIT därför påverkas i positiv bemärkelse samtidigt som nyckeltal i balansräkningen som exempelvis skuldsättningsgraden, kassalikviditeten och avkastningen på totalt kapital minskar.

Tidigare forskning tar inte enbart upp IFRS 16 påverkan på nyckeltal och de finansiella rapporterna utan också vilka faktorer som påverkar implementeringen. Loyeung, Matolcsy, Weber och Wells (2016) skriver exempelvis om faktorer som bidrar till en smidig övergång som minimerar negativa konsekvenser. I huvudsak lyfter artikelförfattarna faktorer som kvaliteten på ledningen och ekonomichefens kunskap på området. Dessutom är kvaliteten på revisionen och upplärningskostnaden ytterligare två faktorer som påverkar övergången i hög grad. I vissa fall behandlar tidigare uppsatser såväl faktorer som bidrar till en smidig övergång och konsekvenserna av implementeringen av IFRS 16. Så är fallet med Morales-Diaz och Zamora-Ramirez (2017), vilka har nämnts tidigare i detta kapitel.

En artikel som diskuterar kreditgivares relation till den operationella leasingen är något avvikande från övriga artiklar som studerats men trots det relevant. Altamaro, Johnston, Pandit, Zhang (2013) argumenterar i sin artikel för att företags operationella leasing tas i beaktning när kreditgivare gör en kreditbedömning på företag samt när kreditgivare sätter priset på lånet. Vidare menar författarna att kreditgivare, inte helt olikt upplysningskraven under IFRS 16, använder sig av egna upplysningar, exempelvis i form av kreditbetyg (Altamaro et al., 2014). Samtidigt påvisar en annan artikel att företag med låg redovisningskvalitet tenderar att leasa, snarare än att köpa, sina tillgångar. Artikeln syftar till att utvidga förståelsen om förhållandet mellan redovisningskvalitet och investeringsval hos företag. Resultatet visar inte enbart att företag med låg redovisningskvalitet föredrar

off-balance sheet accounting, det vill säga, operationell leasing, utan också att dålig redovisningskvalitet inte nödvändigtvis påverkar investeringsförmågan negativt (Beatty et al., 2010).

Mycket av litteraturen om leasing behandlar olika leasingavtal och beslut om leasing kontra köp kopplat till finansiell och operationell leasing. En artikel som diskuterar detta är (Gavazza, 2010) som syftar till att undersöka hur tillgångslikviditet påverkar hyreskontrakt. Författarna menar vidare att det finns vissa komplicerade påverkansfaktorer då det finns operationell och finansiell leasing. Resultatet i artikeln illustrerar hur leasing blir mer populärt när marknaden för en tillgång blir mer likvid (Gavazza, 2010).

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras och argumenteras det först för val av teoretisk ansats. Med bakgrund i att vi anser att enbart en hypotetisk teori på ämnet IFRS 16 och förberedelseprocessen blir för vag för uppsatsen presenteras också en implementeringsmodell. Denna modell är baserad på experters utlåtande från PwC, men sekundärt också på vad tidigare forskning kommit fram till på området.

3.1 Teoretisk ansats

Vid en närmare granskning av tidigare vetenskaplig litteratur som behandlar leasing i allmänhet och IFRS 16 i synnerhet har den deduktiva forskningsansatsen varit klart dominerande. Utgångspunkterna, eller med andra ord, hypoteserna i tidigare artiklar har också varit snarlika. Kusano et al. (2016) är författare till en artikel som behandlar övergången mellan två regelverk avseende leasing i Japan. Deras hypoteser är tydliga och deras slutsats argumenterar för att företag i Japan, vid övergången, väljer det leasingalternativ som har minst negativ effekt på företagets finansiella prestation. Ryabchenko et al. (2015) är ett exempel på en artikel med snarlik struktur, men som behandlar en eventuell övergång snarare än en bestämd övergång till IFRS är (Ryabchenko, Shmatova, Pazderova, Tkhasapso, & Khot, 2016). Hypotesbildningen i dessa artiklar påminner mycket om varandra och utgår ifrån ett deduktivt tankesätt. Deduktion utgår från hypoteser och är således teoriprovande till skillnad från den alternativa forskningsansatsen, induktion, som är teorigenererande (Bell, 2015).

Syftet med uppsatsen är att analysera beslutsfattandet vid implementeringen av IFRS 16. En analys av beslutsfattandet genomförs i syfte att skapa en förståelse för hur företag resonerar vid beslutsfattandet. Detta kommer primärt undersökas genom intervjuer av företag inom flyg- och hotellbranschen, sekundärt genom granskning av företags årsredovisningar men också genom utlåtande från *the big fours* hemsidor samt utlåtande från *IASB*. Genom att analysera tidigare forskning på området presenteras en förståelse för ämnet. Med utgångspunkt i ovanstående baseras denna uppsats på den vetenskapliga

ansatsen abduktion. Abduktion är besläktad med såväl deduktion som induktion och har blivit allt mer populär som ett led i att övervinna de begränsningar som finns med deduktion och induktion. Vidare definieras abduktion som en vetenskaplig ansats som pendlar mellan teori och empiri där syftet är att förståelsen successivt ska växa fram genom rationella resonemang och slutsatser (Bell, 2015).

Valet av abduktion som forskningsansats grundar sig framförallt i att en induktiv forskningsansats på området hade inneburit en gedigen datainsamling för att undersöka hur företag förbereder sig för IFRS 16 (Bell, 2015). En deduktiv forskningsansats hade inneburit att färdiga hypoteser skulle sammanställas vilket hade blivit väldigt abstrakt för ämnet vi studerar. Dessutom elimineras risken att aspekter som tidigare inte identifierats skulle missas genom att inte tillämpa den deduktiva forskningsansatsen (Bell, 2015). Istället tillåts vi genom att tillämpa den abduktiva forskningsansatsen att dra rationella slutsatser baserade på såväl teori som empiri vilket passar vårt forskningssyfte väl. Huvudorsaken till att det passar vårt forskningssyfte är för att abduktion tillåter forskaren att vara öppensinnad för möjligheten att bli överraskad av sin data om den inte skulle falla inom ramen för framlagda hypoteser (Bell, 2015).

Dessutom passar den abduktiva forskningsansatsen vårt syfte väl då abduktion låter förståelsen succesivt att växa fram. Att låta förståelsen växa fram är fundamentalt i vår uppsats då det inte är säkerställt att teorin passar med vårt empiriska material. Genom att tillämpa den abduktiva forskningsansatsen tillåts vi emellertid att korrigera teorin för att få en bättre korrelation med det empiriska materialet (Bell, 2015). Slutligen tillåter också den abduktiva forskningsansatsen forskaren att pendla mellan den teoretiska referensramen, i vårt fall, implementeringsmodellen och det empiriska resultatet vilket möjliggör för oss att arbeta mer flexibelt och förutsättningslöst för att på ett effektivt sätt kunna analysera empirin (Bell, 2015).

3.2 Implementeringsmodellen

Vårt ämnesval grundar sig i uppfattningen att företag är passiva för övergången från IAS 17 till IFRS 16. Framförallt är det också ett omfattande arbete som kräver tid. Vår uppfattning bekräftas också av PwC (PwC, 2018a) som med mindre än 8 månader kvar till övergången höll ett större seminarium på ämnet. Som visas i figur 3.1 menar PwC att det finns vissa aspekter att ta fasta på vid förberedelserna för IFRS 16. De betonar bland annat att företagen måste påbörja sin *scoping* (det vill säga, bedömning av ämnet), genom exempelvis väsentlighetsbedömningar men också insamling och bedömning av befintliga leasingavtal. Detta kräver både bred kunskap och samtidigt mycket tid. Vidare skall företag och bestämma sig för vilket tekniskt system de vill tillämpa, vilket självklart bör passa till IFRS 16. Dessutom är det vid implementeringen av IFRS 16 essentiellt att välja vilken metod som skall användas. Dessa är de mest centrala punkterna för företagen vid förberedelserna för IFRS 16 enligt PwC (PwC, 2018a).

3.2.1 Kunskap och tidsbegränsning

Förberedelserna innefattar insamling av en mängd data kopplat till övergången. Framförallt måste företagen samla in de befintliga leasing/hyresavtal som existerar i verksamheten. Dessa väsentlighetsbedömningar är ett tidsödande men samtidigt ett nödvändigt arbete enligt IFRS 16-specialisten Cecilia Nicander hos PwC. Mer specifikt innebär detta att företagen måste ta fram information på antalet leasingavtal, var avtalen finns samt vad det är för typ av tillgångar som leasas. För att få en tydlig överblick över leasingavtalen är en möjlighet att inventera avtalen i organisationen (PwC, 2018c). Noggranna förberedelser innefattar även utbildning eller träning av personal vilket debatteras i flera vetenskapliga artiklar. Exempelvis skriver Bashi och Molla om detta i sin artikel om implementeringen av IFRS 16 (Bashi & Molla, 2013). Även Borhade, Alsalim och Mohammed (2018) menar att på grund av komplexiteten i implementeringen av IFRS i Indien (märk väl, inte IFRS 16) är utbildning ett viktigt verktyg i att smidiggöra denna process.

3.2.2 Tekniskt system

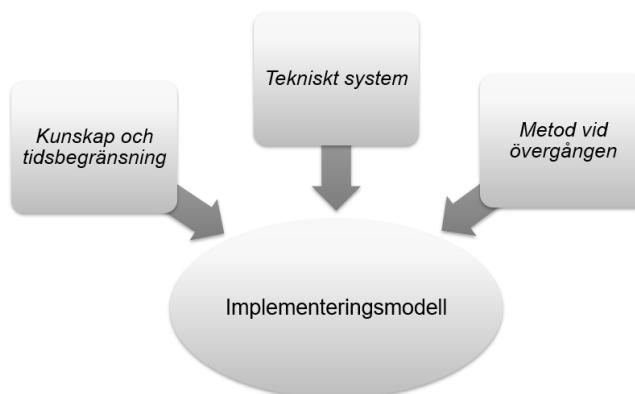
Vid implementeringen av IFRS 16 behöver företagen ta beslut om vilket tekniskt system som skall användas i arbetet. Det finns sedan tidigare ett antal system på marknaden som lämpar sig utmärkt för IFRS 16. Vidare är det också väldigt företagsspecifikt om systemen måste ändras eller ej. Cecilia Nicander förklarar att företagen bör välja system baserat på bland annat verksamheten men också omfattningen och komplexiteten i leasingavtalen (PwC, 2017). Komplexiteten i, och behovet av att välja system behandlas i en artikel av Bashi och Molla (Bashi & Molla, 2013). De menar att företagen vid implementeringen av IFRS 16 bör välja ett nytt IT-system som är lämpat för IFRS 16. Dessutom är det viktigt att företag lägger ned tid på att utbilda sin personal i dessa nya system som skall implementeras.

3.2.3 Metod vid övergången

Vid övergången från IAS 17 till IFRS 16 finns det två olika metoder som företagen kan använda sig av. Den retroaktiva tillämpningen är den första av dessa och även den som är mest omfattande. Det innebär att de finansiella rapporterna upprättas som om IFRS 16 alltid hade tillämpats vilket i praktiken gör att företagen måste gå tillbaka i tiden för att värdera nyttjanderätten och leasingkulden. Det är tidskrävande, komplicerat och kostsamt då företagen måste gå tillbaka i tiden till tidpunkten då leasingavtalet ingicks för att samla all nödvändig information. För att ge företag valmöjlighet skapades också en annan modell, den förenklade modellen (PwC, 2018b).

Den förenklade modellen medger vissa lättnadsregler för företagen. Framförallt måste företagen inte gå tillbaka i tiden för att värdera sin nyttjanderätt och leasingkulda utan beräkningen av skuld baseras på återstående betalningar för den leasade tillgången. Vad gäller nyttjanderätten finns två alternativa sätt att räkna. Antingen kan tillgången värderas till det belopp som motsvarar leasingkulden. Alternativt kan företag använda sig av en retroaktiv omräkning från ingåendet av leasingavtalet räknat på en diskonteringsränta baserad på leasingtagarens låneränta vid övergångsperioden (PwC, 2018b).

Samtidigt finns det också vissa betydande nackdelar med den förenklade metoden. Bland annat skapar det en brist på jämförbarhet vilket gör det svårare för användarna att göra bedömningar över tid. Dessutom kan räntan förändrats från det att avtalet ingicks fram till 1 januari 2019 vilket kan påverka diskonteringen som i sin tur påverkar vissa nyckeltal (PwC, 2018b). Sammanfattningsvis finns det således flera aspekter att väga in för företagen vid val av metod. Värt att nämna är att det inte finns något rätt eller fel.



Figur 3.1 Implementeringsmodellen
(PwC, 2018a)

3.3 Beslutsteori

Studiens fokus är att undersöka beslutsfattandet under implementeringen av IFRS 16. Syftet är dels att hitta mönster mellan företagen. Resonerar de snarlikt vid implementeringen eller skiljer sig resonemangen åt. Dels är också syftet att koppla företagens resonemang till nedanstående teorier för att analysera om det genom dessa teorier går att förklara hur företagen resonerar vid beslutsprocessen. Genom att tillämpa och utgå ifrån två olika beslutsteorier i uppsatsen blir uppsatsen mer konkretiserad och avgränsad. Lindqvist, Bakka och Fivelsdal (2014) presenterar två olika beslutsteorier, *the economic man* och *the administrative man*. De två teorierna skiljer sig från varandra och presenteras mer utförligt längre ned i kapitlet. Vidare diskuterar Hatch (2002) att beslut fattas på olika organisatoriska nivåer. Institutionella eller strategiska beslut som fattas av högsta ledningen, organisatoriska beslut som innefattar den inre strukturen och samordningen mellan enheter, samt de operationella besluten som berör vardagliga aktiviteter som fattas av de lägsta cheferna. Det kan antas att beslut som rör IFRS 16 faller

under organisatoriska beslut då den rör den inre strukturen och samordningen mellan enheter (Hatch, 2002). Därför åsyftas i detta arbete beslut som tas på organisatorisk nivå.

Vidare finns det två olika typer av beslutsteorier. Den normativa teorin som syftar till att diktera hur en individ eller ett företag bör fatta sina beslut för att på så vis handla så rationellt som möjligt. Den andra teorin är den deskriptiva som ämnar förklara och skapa en förståelse för hur människor eller företag agerar vid beslutsfattande. Den normativa teorin är i hög grad kopplad till *the economic man*, medan den deskriptiva teorier i hög utsträckning är kopplad till *the administrative man*.

3.3.1 *The economic man*

The economic man, eller den rationella beslutsmodellen som den också kallas, kan beskrivas som den optimala teorin för rationellt beslutsfattande. Det är ett beslutsfattande som helt har sin grund i objektivitet och nyttomaximering. Hänsyn till samhällspåverkan och/eller hållbarheten är också underordnad nyttomaximeringen. Vidare baseras teorin på att individen eller företaget som skall fatta beslut har fullständig information om alla alternativ samt att ingen eller låg hänsyn tas till andra omständigheter, såsom exempelvis miljön. Beslutsprocessen kan rangordnas i följande ordning: problemet definieras och ställs sedan mot olika möjliga alternativ som utvärderas. Med utgångspunkt i organisationens mål väljs det alternativ som bäst passar målet. Slutligen implementeras det nyttomaximerande alternativet i organisationen (Lindqvist, Bakka, & Fivelsdal, 2014).

Den rationella modellen har bland annat fått kritik för att den kräver en intellektuell nivå som är omöjlig att uppnå. Lindqvist et al. (2014) förklarar att teorin kan ses som en "idealmödel" som är svår, eller omöjlig att uppnå. Att den rationella modellen är svår att uppnå styrks också av (Hatch 2002) som menar att beslutsfattare omöjligt kan ha all den kunskap och information som krävs för att uppfylla alla beståndsdelar i den rationella modellen. Emellertid kan förenklade ekonomiska modeller skapa en ökad förståelse för komplexa problem (Lindqvist et al., 2014) Vår förhoppning är således att en förenklad modell ska ge svar, eller i alla fall en fingervisning om hur företag resonerar vid deras beslutsprocess.

3.3.2 The administrative man

The administrative man, också kallad begränsad rationalitet, skapades som kontrast till *the economic man*. Framförallt argumenterade förespråkarna för att total rationalitet inte är möjligt att uppnå (Lindkvist et al., 2014). *The administrative man* delas oftast upp i empiriska premisser och värderingspremisses. De empiriska premisserna utgår ifrån att det finns en kunskap om organisationen samt dess omvärld, som är till stor hjälp vid beslutsfattande. Värderingspremisserna behandlar olika begränsningar som finns inom företaget, exempelvis tid eller kostnad som också påverkar beslutsprocessen. Sammanfattningsvis skiljer sig *the administrative man* från *the economic man* genom åsikten att det totalt rationella och objektiva beslutsfattandet är begränsat (Lindkvist et al., 2014). Kritik har emellertid också riktats mot *the administrative man* då den anses vara för statisk. Denna kritik grundar sig bland annat på SOP, *standard operating procedures*, som är en del av den begränsat rationella modellen. SOP grundar sig nämligen bland annat på att beslut fattas mer standardiserat. Kritiken består bland annat av att standardiserade beslut hämmar innovations och anpassningsförmåga (Lindkvist et al., 2014).

Table 1.2 Comparing the Economic Man with the Administrative Man	
Economic	Administrative
Makes decisions in a very rational manner	Makes decisions that are good enough
Has complete knowledge of the problem or decision situation	Because complete knowledge is not possible, knowledge is always fragmented.
Has a complete list of possible alternatives	Because consequences of alternatives occur in the future, they are impossible to predict accurately.
Has a rational system of ordering preference of alternatives	Usually chooses from among a few alternatives, not all possible ones
Selects the decision that will maximize utility function	The final choice is <i>satisficing</i> rather than maximizing

Figur 3.1 *The economic man och The administrative man*
(Simon, H. A, *The shape of automation for man and management*, 1965)

4. Vetenskaplig Metod

I början av detta avsnitt beskrivs skillnaden mellan kvantitativ och kvalitativ metod. Vidare kommer det att argumenteras för vilken metod som bäst kan tillämpas för att besvara syftet med studien. Slutligen lyfts fördelar respektive nackdelar upp med kvalitativ metod som används i studien.

4.1 Metodval

Syftet med uppsatsen är att studera företagens beslutsfattande vid implementeringen av IFRS 16, samt att studera om och hur företagen har följt implementeringsmodellen. För att förstå sambandet mellan vad IFRS 16 *leasing* är och hur företagen har tänkt vid implementeringen har empirin samlats in med hjälp av tidigare forskning inom området. En annan viktig aspekt i forskningen var att förstå hur insatta och planerade deras process var vid implementeringen av IFRS 16 *leasing*. Lind (2015) skriver att valet av vilken metod som bäst kan tillämpas till forskningen påverkas av olika faktorer. En viktig omständighet att beakta vid valet är att se vilket slags fenomen som ska studeras, även forskningsfrågorna har en stor betydelse. Lind (2015) lyfter även fram valet av undersökningsform som en viktig aspekt för att forskningsfrågorna ska betraktas på ett relevant och resurseffektivt sätt. För att analysera syftet med uppsatsen krävs det en djupgående forskning i form av kvalitativ metod. Det som gör kvalitativ metod specifik för vår uppsats är de fenomen som ska studeras vilket i detta fall är ledningens beslut vid implementeringsprocessen.

Denscombe (2016) lyfter fram att samhällsforskare kan använda sig av olika typer av analys för att beskriva, förklara eller tolka data. I praktiken pratar forskarna om kvantitativ och kvalitativ forskning. Det som skiljer forskningsmetoderna åt, är att kvantitativ metod använder siffror som analysmedel medan kvalitativ metod använder ord och bilder som analysenhet. Vidare diskuterar Denscombe (2016) att en skillnad mellan forskningsmetoderna är hur kvantitativ metod är mer kopplad till positivism, med hänsyn till att den data som samlas in är objektiv. Kvalitativ metod tenderar att vara mer kopplad till interpretivism, då forskningen lägger mer betoning på forskarens roll i uppbyggnaden

av data. Med andra ord kan menar man att kvantitativ metod är förknippad med forskarens opartiskhet medan kvalitativ metod förknippas med forskarens inblandning.

Vi valde en djupgående forskningsmetod i form av personlig intervju för att förstå besluten företagen gjort i förberedelseprocessen. Vid en intervju berättar den intervjuade personen varför och hur de gör saker men även vad de tycker och tänker (Ahrne & Svensson, 2015). Genom att använda sig av intervjuer får forskaren begriplig bild av hur ledningen har tänkt och agerat vid förberedelsen. Vad som gör detta relevant för uppsatsen är hur vårt syfte bygger runt ledningens beslut, hur de har tänkt och agerat vid övergången. Vad som gör en kvalitativ metod mer lämplig än den kvantitativa metoden varierar med forskningens syfte. När vi valde vilken metod som kunde komma bäst till användning vid vår uppsats vägdes fördelar respektive nackdelar med kvalitativ- och kvantitativ metod. Denscombe (2016) nämner att forskare som använder sig av en kvalitativ metod i form av intervju, kan få veta vad personen gör och hur de tänker. Däremot har forskare börjat motsäga detta genom att argumentera för hur säker är information att det den intervjuade personen säger verkligen är sant. Något som gör att forskare kan stärka sin data är att genomföra observationer och därigenom se vad den intervjuade personen verkligen gör (Ahrne & Svensson, 2015). Problemet som uppstår för vår del är att vi enbart kommer få intervjuer och får utifrån vad som sägs där tolka det som sanning.

När forskaren ska välja en metod som bäst kan tillämpas i forskningen är det olika faktorer som måste beaktas. Oavsett vilken metod forskaren kommer att välja finnas fördelar och nackdelar med valet. Denscombe (2016) skriver att en del av den mänskliga faktorn hos forskaren har en inverkan på analysprocessen. Det finns inget som säger att mänskliga faktorn eller jaget hos forskaren har en positiv eller negativ påverkan för studien. Forskaren kan välja mellan att distansera sig från sina vardagliga övertygelser och vänta med att ta ställning till sociala frågor, andra valet är att forskaren använder sin personliga erfarenhet och formar sin forskning. Det finns blandade åsikter hos forskare om kärnpunkter att "jagets roll är viktig i kvalitativ forskning" (Denscombe, 2016, s. 414), något som kan relateras till vårt arbete med hur mycket av egna erfarenheter som bör tas med i forskningsprocessen.

4.1.1 Fördelar

I forskningssammanhang är det bra att veta vilka fördelar respektive nackdelar det finns med den metod som forskaren väljer. Denscombe (2016) tar upp att kvalitativ analys är en djupgående studie som begränsar sitt område vilket ligger bra till när forskaren ska hantera komplexa sociala situationer. Andra fördelar är att metoden tillåter fler giltiga tolkningar hänsyn till att den grundas på forskarens skicklighet i att tolka empirin (Denscombe, 2016). Något som leder till att forskare utifrån sin egen tolkning kan få olika svar även om de har använt samma metod. När väl fördelar med kvalitativ metod lyfts fram är det av vikt att belysa fördelar med intervju som har använts vid insamlingen av empiri. En fördel som återkommer genom uppsatsen är informanternas prioriteringar, vilket menas att intervju är en bra metod när det kommer till att producera data som grundas på informanternas åsikter och idéer. Intervjuer gör det även möjligt att under själva arbetsprocessen utveckla och förändra undersökningens inriktning, detta gör att forskaren kan återkomma med andra följdfrågor som kan uppstå under själva analysen av intervjun.

4.1.2 Nackdelar

I föregående stycke lyftes fördelar fram med kvalitativ metod medan detta avsnitt kommer att behandla nackdelar som uppstår vid kvalitativ metod. Genom att använda sig av en kvalitativ metod, specificeras djupgående forskning till ett specifikt fenomen och det i sin följd påverkar generaliserbarheten. Forskare ser även tiden för analysen som en nackdel då en kvalitativ metod är ostrukturerad när den råa data samlas in. Att forskarna ser detta som nackdel är att vid en kvantitativ metod kan dataprogram hjälpa till med analysen, vilket gör att vid en kvalitativ metod blir det mer arbete med kodning för att kunna analysera data. Ett sista argument som lyfts fram är att objektiviteten går att ifrågasätta i forskningsfynden. Forskarens egen bakgrund och identitet har en betydande påverkan och roll i analysen av data (Denscombe, 2016). Dessa motargument eller nackdelar med kvalitativ metod har tagits i beaktande när det gällde valet av vilken metod som var mest lämplig för vår forskning.

4.2 Generaliserbarhet, pålitlighet och trovärdighet

I en kvalitativ forskningsmetod är det svårt för forskarna att visa hur träffsäker deras data är (Denscombe, 2016). Därför är det av relevans att förklara kriterierna angående generaliserbarhet, pålitlighet och trovärdighet i forskningen. Denscombe (2016) nämner att en forskare aldrig kan vara helt säker att deras data är sann. En faktor som är betydelsefull inom forskning är generaliserbarhet. Generaliserbarhet ifrågasätter hur stor sannolikheten är att det svar forskaren finner i en studie också går att återfinna i en liknande forskning. En minoritet av kvalitativa forskare menar i denna fråga att det inte är en del av deras arbete att göra sådana generaliseringar (Denscombe, 2016). Forskarna lyfter även fram att fynden som framkommer i kvalitativa studier är värdefulla för den specifika situationen. Det finns dock kvalitativa forskare som menar att frågan är relevant men behövs ta sig an på ett annat sätt. Dessa forskare menar att generaliserbarhet är beroende av stora urval och som är lämplig för en större population, kvalitativ forskning som berör en mindre grupp bör använda sig av överförbarhet som ett alternativt sätt (Denscombe, 2016).

Överförbarhet bygger på att forskningens läsare använder sig av data i forskningen och bedömer vad som går att överföra till andra liknande studier. Denscombe (2016) skriver att forskare argumenterar även för hur säker det är att den kvalitativa forskningens data är exakta och träffsäkra, som inom forskning kallas för trovärdighet. Kvalitativa forskare kan inte med sin forskning helt garantera att deras data är exakta och träffsäker, de kan dock försäkra läsarna att deras data är med rimlig sannolikhet exakta och träffsäker (Denscombe, 2016). För att försäkra sina läsare att forskningens data är rimligt säker kan en kvalitativ forskare använda sig av olika metoder. Respondentvalidering är av metoderna som bygger på att forskaren återvänder till den intervjuade och kontrollerar fyndens validitet (Denscombe, 2016). När vi har säkrat vår data har de intervjuade gått med på att hjälpa till och följa upp, för att kontrollera det som har sagts har blivit förstått på rätt sätt. Pålitlighet har att göra med att forskarens ”jag” har en tendens att ha en betydande koppling till forskningsinstrumentet (Denscombe, 2016).

En nackdel som uppstår i vår forskning är antalet intervjuer som genomförts. Validiteten i forskningen blir svag när antalet intervjuade företag bara är tre. Problemet som uppstår vid få intervjuer är att forskaren inte med stor sannolikhet vet ifall forskningens data är till

högre grad träffsäker och exakt. Det finns åtgärder som forskaren kan göra för att stärka validiteten i forskningen, dels genom respondentvalidering, grundade data och triangulering (Denscombe, 2016). I vårt fall stärkte vi den insamlade data ifrån intervjuerna med att dra kopplingar mellan tidigare forskning och årsredovisningar från andra företag, som arbetar inom de branscher som är mest påverkade av förändringen. En annan nackdel som påverkas av antalet intervjuer är pålitligheten. Genom att använda sig av få intervjuer blir det större svårigheter för forskaren att kunna applicera sin forskning till tidigare studier.

5. Forskningsmetod

I detta kapitel presenteras hur vi har gått tillväga för att samla in data. Vidare presenteras också styrkor och svagheter med olika utvalda metoder. Slutligen argumenterar vi för vilka urvalskriterier som var viktiga vid val av företag som analyserades under uppsatsen.

5.1 Datainsamling

Vår datainsamling har skett genom primär- och sekundärdata. Primära data består av intervjuer av SAS, Scandic och TUI. Intervjuer har genomförts med redovisningschefer, financial controllers och koncernredovisningschefer. Sekundära data består framförallt av granskning av företags årsredovisningar men också från tidigare forskning på området. Vi menar slutligen också att det finns ett forskningsgap på området så vi hoppas på att täcka vilket vi presenterar i detta kapitel.

Fördelen med att använda sig av intervjuer som primärdata är att få djupet i forskningen. Denscombe (2016) nämner att intervjuer är lämpade för att få detaljerade och djupgående data. Vilket är grunden med vår forskning, vi vill se hur företagsledningen fattar beslut vid implementeringen av nya regelverk. Genom intervjuer får forskaren värdefulla insikter som har sin grund i djupgående kunskap hos den intervjuade (Denscombe, 2016), vilket har varit en stor del i vårt syfte. Intervjuer har också varit värdefullt i den utsträckning att det är en bra metod att använda sig av för att få fram data som baseras på informanternas prioriteringar, åsikter och idéer (Denscombe, 2016). Genom att se sambandet om varför intervjuer passar vår forskning har det främst att göra med att se hur ett företag tänker och agerar. För att stärka forskning som är byggd på intervjuer bör forskaren komplettera med sekundärdata som består av tidigare forskningar samt information från företagens årsredovisningar.

5.1.1 Intervju

Vi började med att skicka ut ett mejl till företag som verkade inom flyg- och hotellbransch samt detaljhandel för att se vilka som kunde ställa upp på en intervju (se bilaga 1). Denscombe (2016) menar att intervjuer är en bra forskningsmetod när det kommer till att

vilja veta vad den intervjuade tänker och gör, vilket vi tidigare har beskrivit som syftet med uppsatsen. Vi har genomfört en telefonintervju med redovisningschefen på SAS, ytterligare en telefonintervju med redovisningschefen på Scandic samt en mejlkonversation med chefen för financial control hos TUI (se tabell 5.1). Det är viktigt att vara medveten vilka fördelar och nackdelar det finns med att använda intervjuer. Validiteten i data är något som har diskuterats ofta för det är både en fördel samt en nackdel med intervjuer (Denscombe, 2016). Det var väsentligt för oss att vara eftertänksamma när vi gjorde intervjuerna då alla intervjuer gjordes via telefon. När en intervju genomförs via telefon förlorar forskaren validiteten genom att det blir svårare att avläsa den som intervjuas och avgöra om personen talar sanning (Denscombe, 2016). Genom att vi vill veta hur företag i helhet tänker vid olika beslut som uppstår under förberedelseprocessen är intervju emellertid den forskningsmetod som passade oss bäst.

Tabell 5.1 Sammanfattning av respondenter

Titel	Företag	Metod	Längd	Datum
Redovisningschef	SAS	Telefon	25 minuter	27 mars
Redovisningschef	Scandic	Telefon	15 minuter	3 april
Financial controller	TUI	Mejlkonversation		

5.1.2 Intervjuteknik

Intervjuer kan genomföras på olika sätt beroende på hur strikt man vill förhålla sig till frågorna som är framställda. Intervjuerna delas in i strukturerade-, semistrukturerade- och ostrukturerade intervjuer (Denscombe, 2016). Vid en strukturerad intervju har forskaren en mycket stark kontroll över frågorna och dess svar. Den semistrukturerade intervjun innehåller däremot färdiga frågor som forskaren vill ha svar på men samtidigt är forskaren flexibel under själva intervjun (Denscombe, 2016). Den ostrukturerade intervjun byggs på att forskaren lägger fram ett ämne och sedan får den intervjuade öppet svara på ämnet (Denscombe, 2016). Vi valde att använda den semistrukturerade intervjun främst för att den tillåter den intervjuade att utveckla sina idéer och tankar om ämnet (se bilaga 2), den intervjuade ska inte ge tvingande svar som forskaren vill åt. Något som var betydelsefullt

för oss var att veta vilka beslut som redovisningschefer och koncernredovisningschefer står inför vid förberedelsen av IFRS 16. Med utgångspunkt i ovanstående passade den semistrukturerade intervjun oss bäst.

Innan vi genomförde någon av intervjuerna är det bra att boka en tid med den intervjuade, främst för att båda ska hinna förbereda sig så hela intervjun genomförs på bästa sätt. Ett problem som uppstod tidigt i processen var att vi märkte hur svårt det var att få till en intervju med företagen som kontaktades. Bortfallet blev större än vad som var förväntat men det fanns trots allt företag som var villiga att ställa upp för intervju. Ett annat problem som uppstår är att företagen har sina huvudkontor i andra städer och därför har intervjuerna genomförts via telefon. Det är inga problem att genomföra en intervju via telefon, problemet är kvalitén på inspelningen. När väl transkriberingen skulle göras fanns det svårigheter att förstå vad som sades vid vissa tillfällen.

5.1.3 Dokumentanalys

Som sekundärdata har tidigare forskning inom ämnet hämtats för att få en förståelse för ämnet och vilka forskningsfrågor som det finns. Tidigare forskning består av artiklar som är hämtade i olika journaler på internet. Vid val av artiklar på internet är det viktigt att man som forskare är kritisk till vilka artiklar är trovärdiga. Denscombe (2016) förklarar dokument som olika former, dessa dokument kan vara böcker, artiklar och rapporter. Det kan även vara elektroniska former som webbsidor, bloggar och även sociala medier (Denscombe, 2016). Vi har letat artiklar via Summon och Google Scholar, även hämtat data från Pwc, EY och Deloittes hemsidor samt läst årsredovisningar från Finnair, SAS, Scandic och TUI (se bilaga 5.1.3). När en forskare läser dokumentär forskning slutar det inte bara med ren faktainsamling, utan det leder även till tolkning av innehållet (Denscombe, 2016). Därför är det bra som forskare att börja läsa dokument som handlar om det område där forskaren vill forska i.

Denscombe (2016) skriver om för- och nackdelar med dokumentanalys. Det är tre viktiga fördelarna som Denscombe (2016) lyfter fram i sin bok och det är tillgängligheten, kostnadseffektiviteten och beständigheten i data. Det är både enkelt och kostnadseffektivt för en forskare att få tillgång till olika källor, eftersom mycket finns tillgängligt för forskare

att hämta via internet till en låg kostnad. Denscombe (2016) nämner även tre nackdelar som är källans trovärdighet, sekundära data och sociala konstruktioner. Trovärdighet diskuteras ofta inom kvalitativ metod och därför är det viktigt som forskare att kontrollera källans auktoritet. Använder forskare sig av dokumentanalys krävs det även en sekundärdata då dokument inte är specifika för studiens syfte, dokument kan bara mer tolkningar från författaren än en objektiv bild av verkligheten (Denscombe, 2016).

Antalet intervjuer som genomförts är relativt svagt för att en studie ska vara trovärdig, därför har vi stärkt vår empiri med dokumentanalys. Största anledningen till att dokumentanalys var tvingade för oss är att tidigare forskningar innehåller större mängder information som gör vår forskning mer trovärdig. Dokumentanalys skiljer sig i diskussion om reflexivitet från andra kvalitativa metoder då vi som forskare inte påverkar någon data (Bowen, 2009). Vilket gör att den empiriska data som finns i dokumentanalys är stabil och fungerar när vi har behövt återblicka ifall det som sagts i intervjuerna bekräftas med tidigare studier (Bowen, 2009).

Tabell 5.1.3 Sammanfattning av årsredovisningar

Företag	Dokumentation	År
SAS	Årsredovisning	2018
TUI	Årsredovisning	2018
Finnair	Årsredovisning	2018
Scandic	Årsredovisning	2018

5.2 Urval

Denscombe (2016) skriver att surveyforskare har två vägar att gå när urvalet från populationen görs, vilka är representativt- och explorativt urval. Representativt urval är mer specifik för kvantitativa metoder medan explorativt urval används vid kvalitativa metoder. Vidare finns det två tillvägagångssätt som används när forskaren gör sitt urval, det är sannolikhetsurval och icke-sannolikhetsurval. Vi valde att använda icke-sannolikhetsurval då forskaren får en viss bestämmelse eller helt valfritt att bestämma över urvalet från

populationen. Till slut finns det olika tekniker under icke-sannolikhetsurval som förklarar på vilket sätt forskaren har gjort sitt urval, vi valde subjektivt urval som vår metod.

När vi valde ut våra företag för intervju var det viktigt att de uppfyller de tre krav som krävdes för att genomföra intervjun. Det första kravet var att företagen måste använda sig av IFRS och det andra kravet var att företagen helst låg i Norden, det sista kravet var att företagen var aktiva i någon av de branscher som blev mest påverkade av övergången till IFRS 16. Vi valde ut ett fåtal företag inom detaljhandel, hotell- och flygbranschen. Det hela slutade med att SAS, Scandic och TUI ställde upp och ville bli intervjuade. Huvudorsaken till att vi begränsat vårt urval till dessa krav är att uppsatsen annars tenderar att bli väldigt spretig om den utgår ifrån företag från helt skilda delar av världen. Dessutom existerar det redan flera uppsatser som behandlar IFRS 16 i andra delar av världen, få eller inga uppsatser på området behandlar dock den nordiska marknaden. Således finns det ett forskningsgap som denna uppsats vill täppa igen.

6. IAS 17 & IFRS 16

Under detta kapitel presenteras först en mer utförlig bakgrund till IFRS 16 samt olika lätttnadsregler som är kopplade till standarden. Slutligen presenteras också utdrag ur olika företags årsredovisningar avseende vad företagen har diskuterat om IFRS 16 i dessa.

6.1 IFRS 16 och IAS 17

IASB publicerade 2016 IFRS 16 som ska implementeras från och med 1 januari 2019. IFRS 16 innebär i korthet att leasingtagaren måste redovisa sina leasingtillgångar i balansräkningen, i kontrast till det tidigare regelverket IAS 17 som inte hade detta krav. (Anjou et al, 2016). Carmachel et al. (2016) nämner att genom IAS 17 kunde företag redovisa en leasingtillgång som finansiell eller operationell leasing. Valde företagen det senare fanns det inget krav på att leasingobjektet skulle tas med i balansräkningen, den möjligheten existerar, med få undantag, inte under IFRS 16. **Att all leasing skall tas upp som en tillgång tydliggörs också genom den figur vi presenterat nedan som vidare syftar till att konkretisera skillnaderna mellan IFRS 16 och IAS 17 ytterligare (se figur 6.1).** Bakgrunden till att IASB såg ett behov av att revidera rådande lagstiftning grundar sig i uppfattningen att IAS 17 inte gav en tillräckligt tillfredsställande bild av företagens finansiella ställning. Syftet är således att förbättra intressenters information om hur leasingavtalen påverkar ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöde (FAR, 2017). Dessutom innebär implementeringen av IFRS 16 att kravet på olika former av upplysningar i företags årsredovisning ökar. Exempel på upplysningar som ska tas upp i årsredovisningen är avskrivning av tillgångar med nyttjanderätt efter slag och totalt kassautflöde för leasingavtal (Deloitte, 2018).

Det är inte enbart rent redovisningstekniskt det sker en förändring. Även vad som klassificeras som leasing förändras under IFRS 16. Under IAS 17 baserades klassificeringen på vem som bar risken. Under IFRS 16 baseras klassificeringen på om ett objekt skall klassificeras som en leasingtillgång på att kontraktet skall innehålla ett ”right-of-use” av en tillgång. Med andra ord innebär det att om den ena parten har bestämmanderätt och rätt att använda objektet skall objektet också klassificeras som en leasingtillgång (se figur 6.1).

Med IFRS 16 kommer vissa finansiella nyckeltal och prestandamätningar att bli påverkade. De finansiella nyckeltalen som blir mest påverkade är omsättningstillgångar, resultatet före ränta, rörelseresultat, avkastning på eget kapital och med mera. Vissa prestationer åtgärder som rörelseresultat, rörelseresultat före skatt samt rörelsemarginalinflöde kommer att förbättras utan att företagen gör några förändringar i de underliggande kassaflödena och affärsverksamheten (Anjou et al., 2016). Vid lagstiftning och regeländringar finns det dock ofta lättnadsregler och undantag från regelverket, där är IFRS 16 inget undantag. Exempelvis finns det undantag för leasingkontrakt som sträcker sig kortare än tolv månader samt för leasingavtal som avser en summa mindre än 5000 USD (PwC, 2018c). Vidare avgränsar standarden ett leasingavtal till i huvudsak två punkter. Dels ska det finnas en identifierad tillgång. Dels ska avtalet förmedla rätten att ha total bestämmanderätt över tillgången under en given tid mot ersättning (PwC, 2018d).

	IAS 17	IFRS 16
Classification	Classification is based on who bears the risks and rewards of the assets under lease.	The classification is based on who has the 'Right-of use' of the asset.
Accounting	Only Finance leases are recognised as assets with operating leases being an expense only.	All leases are recognised as assets.
	Operating leases have less complex accounting treatment	All leases will be treated in the same way, potentially resulting in significantly greater volume and complexity of work in Finance teams. This will include calculation of balance sheet amounts for assets and financial liabilities, associated depreciation and amortisation as well as increased record keeping requirements.
	Lease and service contracts under an operating lease are generally not required for analysis as accounting treatment is probably accounted for in the same way (ie as an expense).	Service components of leases must be segregated from assets as the treatment will differ and the service element will not form part of the asset, but will remain an expense item. This may also require further complex calculation to split the elements.

Figur 6.1 Skillnaden mellan IFRS 16 och IAS 17

(Opalwave, *IFRS 16 relates to accounting for leases and was issued in January 2016 by The IASB and replaces IAS 17*, 2018).

6.2 Utlåtande från företags årsredovisningar

Potentiella effekter av standardändringar diskuteras av SAS i deras årsredovisning från räkenskapsår 2017 - 2018. Eftersom SAS har ett brutet räkenskapsår börjar de att tillämpa IFRS 16 först under räkenskapsåret 2018 - 2019 (1 november till 31 oktober). I årsredovisningen diskuterar SAS bland annat att företaget ägnat väsentlig tid under året

med att utreda hur IFRS 16 kommer att påverka de finansiella rapporterna. Slutsatsen av arbetet är att standarden bedöms ha en väsentlig påverkan på SAS finansiella rapportering (SAS, 2018). SAS bedömning ligger också helt i linje med vad forskning på området säger, nämligen att flygbranschen är en av de branscher som kommer att påverkas mest av IFRS 16.

Även Finnair som är ett internationellt flygbolag har ägnat mycket tid till att analysera effekterna av IFRS 16. Även detta bolag har nått slutsatser som ligger i linje med vad tidigare forskning på området säger, vilket är presenterat längre upp i denna uppsats. Dessutom presenterar de resultatet från analysen av IFRS 16 som företaget gjort vilket innefattar företags tillgångar och skulder kommer att öka, men också att resultaträkningen kommer att påverkas. Resultaträkningen påverkas i termer av att leasingtillgångar inte längre skrivs av direkt som en kostnad, utan under IFRS 16 ska Finnair istället göra avskrivning på leasingtillgångarna samt att Finnair ska ta upp räntan som en kostnad under finansiella kostnader (FINNAIR, 2018).

Scandic är ytterligare ett företag som diskuterar IFRS 16 och dess effekt på företag i årsredovisning för räkenskapsåret 2018. Presentationen är dock kort och precis samt fokuserar på att förklara effekterna för företaget och dess redovisning. Scandic betonar att införandet av IFRS 16 enbart kommer ha en påverkan på koncernnivå, inte på den juridiska personen som sådan. Således kommer moderbolagets utdelningsförmåga till dess aktieägare inte att påverkas (Scandic, 2018). Slutligen har TUI likt ovanstående företag också presenterat sin syn på implementeringen av IFRS 16 och dess effekter för företaget och dess finansiella rapporter. Vad gäller effekten av IFRS 16 är TUI av samma åsikt som de andra företagen, nämligen att standardändringen kommer att ha en signifikant påverkan på företaget och dess finansiella rapporter (TUI, årsredovisning, 2018).

7. Empiriskt resultat och analys

I detta kapitel presenteras resultatet från arbetet. Först presenteras implementeringsmodellen med påföljande underrubriker. Sedan analyseras resultatet för att finna eventuella likheter och skillnader mellan företagen samt för att analysera om företagen följt denna modell. Vidare presenteras också de två beslutsteorierna, *the economic man* och *the administrative man* i syfte att analysera om de passar in i företagens beslutsfattande. Det diskuteras också om det finns eventuella likheter och/eller skillnader mellan företagen avseende dessa teorier. Avslutningsvis görs en sammanfattande analys av resultatet där det också sker en koppling till tidigare forskning.

7.1 Implementeringsmodellen

En tydlig genomgång av implementeringsmodellen nerbruten i sina tre beståndsdelar gör det enklare att analysera om det varit praxis för företagen att följa implementeringsmodellen, samt att finna eventuella likheter och skillnader. För att tydligt följa modellen har vi valt samma underrubriker som i kapitel 3.

7.1.1 Tid och kunskap

Tid och kunskap är precis som nämnts i implementeringsmodellen essentiellt vid implementeringen av IFRS 16. Med tanke på att IFRS 16 färdigställdes av IASB 1 januari 2016 har företagen således haft tre år på sig att förbereda sig för implementeringen (Janzon & Wedlin, 2017). Tidsintervallet på tre år nämner SAS som viktig för att ha möjlighet arbeta med implementeringen utan en väldig tidspress. Att SAS dessutom har ett brutet räkenskapsår innebär i praktiken att SAS har ytterligare tio månader på sig att förbereda sig, till skillnad från företag som måste använda sig av IFRS per 1 januari 2019 (SAS intervju, 2019). SAS nämner inte explicit i intervjun att företaget innehaft den kunskap som krävs för att genomföra en god implementering i enlighet med regelverket. Emellertid säger inte SAS att de saknat kunskapen som krävs för en smidig implementering. SAS förklarar också att en förståelse för regelverket är essentiellt vid implementeringen (SAS intervju, 2019).

Det är viktigt att man förstår regelverket i god tid (SAS intervju, 2019).

Emellertid säger SAS att det är vitalt för företag i allmänhet och SAS i synnerhet att ha en god planering. En god planering innefattar enligt SAS bland annat god framförhållning. Samtidigt innefattar det också att personerna som skall arbeta med regelverket har en förståelse för detta i god tid, med andra ord, god kunskap om IFRS 16. Slutligen innefattar också god planering att tillräckligt med resurser avsätts för att jobba med implementeringen av IFRS 16 (SAS intervju, 2019).

Kunskapsmässigt säger SAS också att företaget tagit hjälp av externa experter vid implementeringen. Inte minst har idéer bollats, men SAS har också fått hjälp med vissa komplexa frågeställningar. Hjälpen har i huvudsak kommit ifrån redovisningsexperter från *the big four*, men också från en redovisningsgrupp de är med i. NRG (Näringslivets redovisningsgrupp) heter gruppen SAS är med i och den består bland annat av controllers, redovisningschefer och delägare. Syftet är att diskutera frågor som exempelvis implementeringen av IFRS 16 samt att dela information. SAS säger att ovannämnda externa experter varit till hjälp vid implementeringen (SAS Intervju, 2019).

Vi har inte genomfört någon intervju med Finnair av orsaken att företaget tackade nej. Vi har dock valt att granska dess årsredovisning istället då den innehåller förhållandevis utförlig information om IFRS 16 och implementeringsprocessen (Finnair, årsredovisning, 2018). Utifrån årsredovisningen går det inte att explicit säga att Finnair ansett sig haft tillräckligt med tid för att genomföra implementeringen på ett tillfredsställande sätt. Emellertid skriver Finnair att företaget avsatt mycket tid för ett omfattande implementeringsprojekt. Utan att dra några slutsatser går det att argumentera för att ett projekt av den digniteten kräver såväl mycket tid som kunskap (Finnair, årsredovisning, 2018).

Scandic säger i likhet med SAS att företaget är av uppfattningen att Scandic har haft tillräckligt med tid för att implementera IFRS 16. Scandic säger också att framförhållningen på tre år varit tillräcklig för en tillfredsställande implementering. Emellertid menar Scandic

att insamlingen av leasingkontrakten i respektive land varit det kanske mest jobbiga och tidskrävande arbetet under implementeringen. Scandic har nämligen en ekonomiavdelning i varje land som ansvarar för redovisningen. Vidare säger Scandic däremot att oavsett hur mycket tid företaget har haft för implementeringen är det svårt att förhålla sig till någonting som sker i framtiden. Scandic menar att det kan bli hög press och mycket att göra under de första åren av IFRS 16. Dessutom säger Scandic att en av nycklarna till en god övergång är just att påbörja implementeringen i god tid. Scandic säger också att de tagit hjälp av och diskuterat implementeringen med sina revisorer och revisorernas redovisningsexperter (Scandic intervju, 2019).

Vi började prata om det här internt för 3 år sedan så det var inte så att vi blev tagna sängen tycker jag utan vi har ganska metodist gått till väga för att titta på kontrakt (Scandic intervju, 2019).

TUI hänvisar i intervjun, som skett via mejl till ett projekt TUI tillsatt som tydligt arbetar för att implementera IFRS 16 i tid. Målsättningen är att alla bitar ska vara på plats i maj 2019, det vill säga knappt ett halvår innan deras räkenskapsår börjar, 1 oktober 2019. TUI har avsatt mycket tid för implementeringen och har dessutom tillsatt ett projekt som enbart skall arbeta med övergången. Förutom att arbeta med implementeringen är också projektets syfte att bedöma standardändringens effekter på företaget och dess finansiella rapporter. Vidare har TUI en utförlig tidsram och arbetsstruktur de arbetar utifrån. Även om de inte uttrycker att de anser sig haft tillräckligt med tid för implementeringen har de åtminstone avsatt mycket tid för projektet och verkar dessutom klara tidsramen och därmed vara klara med implementeringen i maj 2019 (TUI intervju, 2019).

För att arbeta med projektet på ett effektivt sätt är det av signifikant betydelse att de har kompetent personal i gruppen. Länken från TUI's hemsida tar bland annat upp vikten av att utbilda personal och således måste tid också avsättas för detta (TUI intervju, 2019). Dessutom skriver TUI att de har tagit extern hjälp av revisors- och redovisningsexperter. Revisors- och redovisningsexperterna har huvudsakligen arbetat med att ta fram *guidelines*

för samtliga verksamheter inom TUI Group, TUI gruppens centrala ekonomifunktion har nämligen sitt säte i Tyskland där moderbolaget verkar (TUI, årsredovisning, 2018).

7.1.2 Metod vid övergången och lättnadsregler

SAS har inte valt vilken metod de ska använda sig av än. Med tanke på att de har brutet räkenskapsår som börjar först 1 november 2019 har de också mer tid på sig att bestämma sig för valet av metod. Emellertid säger SAS i intervjun att de har all data på plats och genom deras kontrakt med leasinggivare har de valmöjligheten att kunna välja båda systemen. Det är möjligt att om kontrakten varit utformade på ett visst sätt hade det varit svårt att välja den ena eller den andra metoden. Vidare nämner SAS under intervjun vilka för- och nackdelar med de olika metoderna är. De nämner bland annat att nackdelen med den fullt retroaktiva övergången är att den är mer tidskrävande och ställer kanske också ännu högre krav på kunskap. Ytterligare en sak SAS ställer sig frågande till är hur revisorer ska granska den informationen, hur ska de få avtalen? Samtidigt nämner SAS att fördelen med den fullt retroaktiva övergången är att man får en helt annan jämförelseperiod till skillnad från om SAS skulle använda den förenklade metoden (SAS intervju, 2019).

Det är viktigt att kommunicera till marknaden hur vi avser att göra med det här, vi har inte riktigt landat i hur, vilken metod vi ska göra, men vi har data på plats och våra kontrakt har vi egentligen en möjlighet att kunna välja båda metoderna (SAS intervju, 2019).

Finnair skriver först och främst i sin årsredovisning att företaget ska tillämpa den fullt retroaktiva tillämpningen, dock utan någon vidare förklaring till varför. Mer än så nämns tyvärr inte om valet av metod. Emellertid ägnar Finnair en del av sin årsredovisning för räkenskapsår 2018 till att skriva om hur IFRS 16 kommer att påverka företagets redovisningspolicier (Finnair, årsredovisning, 2018). I samband med implementeringen av IFRS 16 finns det vissa lättnadsregler som företagen måste ta hänsyn till, vilka har presenterats mer utförligt ovan. Finnair har exempelvis beslutat att utnyttja de lättnadsregler som finns avseende leasingavtal som sträcker sig kortare än tolv månader, där det inte finns någon köption efter att leasingavtalet förfallit i tid. För övrigt är Finnairs

ståndpunkt att de inte kommer tillämpa IFRS 16 för leasingtillgångar som inte är väsentliga för Finnair. Bedömningen om en tillgång är väsentlig eller inte är baserat på konceptet om väsentlighet hämtat ur IASB:s konceptuella ramverk (Finnair, årsredovisning, 2018).

Scandic har valt den förenklade metoden vid övergången. De förklarar under intervjun att det inte var någon inom företaget som ansåg att den fullt retroaktiva metoden skulle ge Scandic något större värde. Det skulle nämligen innebära en gedigen datainsamling flera år tillbaka i tiden Scandic åsyftar här att de skulle behöva gå 30 år tillbaka i tiden för att titta på och analysera företagets alla leasingkontrakt. Ett sådant omfattande arbete skulle vara väldigt tidskrävande vilket ingen är intresserad av. Däremot har de valt att använda den förenklade metoden med retroaktivitet vid övergången.

Det skulle i värsta fall betyda att vi skulle gå 30 år tillbaka i tiden och det är ingen som vill sitta och göra (Scandic intervju, 2019).

I likhet med exempelvis Finnair skriver Scandic i sin årsredovisning att företaget kommer tillämpa de undantagsregler som följer med IFRS 16. Scandic kommer att tillämpa undantagsreglerna då leasingavtal som sträcker sig kortare än tolv månader eller understiger 50 000 kr inte är relevanta för koncernen som sådan. För att bedöma vad som anses väsentligt använder sig Scandic av informationen från IFRS 16, det vill säga att företaget följer de riktlinjer som gäller för avtalets längd och kostnad (Scandic, årsredovisning, 2018).

TUI som likt SAS har ett brutet räkenskapsår, dock med start 1 oktober 2019 har för avsikt att använda sig av den förenklade metoden vid övergången. De ger emellertid inte någon vidare förklaring till varför de valt den förenklade metoden. Vidare har TUI valt att utnyttja de lätttnadsregler som följer med regelverket vad gäller belopp och tidsintervall. De avser dessutom att utnyttja lätttnadsreglerna vad gäller att inte redovisa immateriella tillgångar i enlighet med IFRS 16. För bil och it leasing som innefattar både icke-leasing som leasing komponenter kommer också lätttnadsregler att användas för att undvika redovisning för leasing komponenter som är separerade från icke-leasing komponenter (TUI, årsredovisning, 2018).

7.1.3 Tekniskt system

Tekniskt system är den del av implementeringsmodellen som är mest branschspecificerad, där har företagen har gjort olika förändringar. SAS kommer att göra större förändringar i företagets redovisningssystem, SAS kommer även ändra om strukturen i det nya redovisningssystemet men också i koncernens rapporteringssystem. SAS hade inte något system som behandlade leasing från början utan har valt att handla upp ett system som ska hantera deras IFRS 16-redovisning. SAS säger att omstruktureringen är viktig för att företaget ska kunna se hur verkligheten ser ut idag men även hur verkligheten kommer att se ut imorgon (SAS intervju, 2019).

Scandic har inte gjort lika stora förändringar som SAS rörande företagens tekniska system. Scandic tillämpar inte IFRS 16 som legal person utan bara på koncernen, av den anledning kommer Scandic inte göra några förändringar i redovisningssystemet (Scandic intervju, 2019). Däremot har Scandic anskaffat ett speciellt system som ska beräkna om allt till IFRS 16 för koncernredovisningen. Som tidigare beskrivit är kompetens en betydande faktor vid implementeringen och Scandic nämner att det krävs kompetens för att implementera ett nytt system i företaget. I Scandics fall har de tagit hjälp av externa resurser för implementeringen av det tekniska systemet. Scandic säger även i intervjun att en lyckad övergång kräver ett tekniskt system av hög dignitet och även en bra support som hjälper företagen att få in all data i systemet. Scandic tar även upp i intervjun att det inte har varit lätt att samla all data och få in det i systemet (Scandic intervju, 2019). På frågan vad som är nyckeln till en smidig övergång svarar Scandic:

Men jag skulle säga att ha ett bra system och en bra hjälp och en bra support som hjälper en att få in liksom data till systemet (Scandic intervju, 2019)

TUI Group som har sitt moderbolag i Tyskland har jobbat med att ta fram *guidelines* för alla verksamheter inom TUI Group. *Guidelines* har framtagits med hjälp av revisorer och redovisningsspecialister. TUI Group har likt SAS och Scandic implementerat ett tekniskt system som ska användas för att sammanställa all information från de olika

verksamheterna, för att sedan i Tyskland kunna göra IFRS-korrigeringar. TUI har även som SAS brutet räkenskapsår och TUI håller i skrivande stund på att jobba med att färdigställa det tekniska systemet. Genom att ha sitt moderbolag i Tyskland kan TUI Nordic undvika att upprätta en koncernredovisning för Norden utan TUI Group får göra en för hela koncernen. I likhet med Scandic nämner TUI också att det krävs tid och resurser för att sammanställa alla avtal och föra in dem i systemet (TUI intervju, 2019).

7.1.4 Analysering av implementeringsmodellen

En granskning av ovanstående resultat ger flera intressanta infallsvinklar. Angående tid och kunskap har företagen en liknande syn på dessa aspekter. Samtliga av de intervjuade företagen anser sig haft tillräckligt med tid för implementeringen. Det finns åtminstone inget företag som påstått motsatsen. Dessutom har företagen avsatt mycket tid för implementeringen. TUI och Finnair har exempelvis tillsatt ett större projekt för att skapa en så bra implementering som möjligt (TUI intervju, 2019; Finnair, årsredovisning, 2018). Såväl SAS, Scandic och TUI har också tagit extern hjälp av olika revisions och redovisningsexperten samt att företagen avsatt tid för att utbilda personalen i IFRS 16 (SAS; Scandic; TUI intervju, 2019). Resultatet påvisar att företagen tagit tiden och kunskapen på största allvar och de har inte heller underskattat vikten av noggranna förberedelser vilket bland annat SAS nämner i sin intervju (SAS intervju, 2019) Således går det att argumentera för att företagen följt implementeringsmodellen vad gäller tid och kunskap samt att de tänker väldigt lika kring dessa aspekter.

Utifrån vår insamlade data går det egentligen inte att finna några signifikanta skillnader mellan berörda företag utan såväl svaren under intervjuerna samt deras årsredovisningar påminner mycket om varandra avseende tid och kostnad. Att likheterna är väldigt påfallande kan självklart ha sin grund i att berörda företag härstammar från samma bransch, men även exempelvis Scandic som tillhör hotellbranschen ger liknande svar som företagen inom flyg och turism-branschen. Förutom att implementeringsmodellen följts går det också att argumentera för att företagen tar stor hänsyn till revisorers och redovisningsexperters kunskap och expertis. Modellen är inte minst hämtad från PwC's hemsida (PwC, 2018a). Liknande modeller går dessutom att finna på andra större revisionsbyråers hemsidor.

Företagen har dessutom förlitat sig på expertis från experter på området vilket påvisar en tilltro just revisorer och redovisningsexperter (SAS intervju, 2019; Scandic intervju, 2019; TUI intervju, 2019). Behovet av bred kunskap både internt och externt ligger också helt i linje med vad tidigare forskning säger. Loyeung, Matolcsy, Weber och Wells (2016) skriver bland annat om hur ekonomichefens kunskap samt kvaliteten på revisionen är två faktorer som i hög utsträckning påverkar hur smidig implementeringen av en ny standard blir.

Valet av metod vid övergången har varit en förhållandevis komplex fråga för företagen. SAS har exempelvis inte valt någon metod och de verkar inte heller helt övertygade om vilken metod som passar dem bäst (SAS intervju, 2019). En granskning av resultatet påvisar att Finnair är det enda företaget som kommer att tillämpa den fullt retroaktiva metoden (Finnair, årsredovisning, 2018). Scandic och TUI i sin tur avser att tillämpa den förenklade metoden vid övergången (Scandic, årsredovisning, 2018; TUI, årsredovisning, 2018). Scandic nämner framförallt tid och komplexitet som starka orsaker till att inte välja den fullt retroaktiva metoden (Scandic intervju, 2019). Med andra ord bringar den retroaktiva metoden fler för- än nackdelar för företaget. Samtliga intervjuade företag förutom SAS har dessutom för avsikt att utnyttja de lätttnadsregler som följer med IFRS 16. Det skall dock sägas att SAS inte har uttryckt att de inte kommer att använda sig av dessa, de har emellertid inte tagit något beslut kring denna fråga än (SAS intervju, 2019).

Utifrån ovanstående information och tolkning av såväl intervjuer som årsredovisningar blir det kumulerade resultatet att företagen väljer den metod som är mest gynnsam för det specifika företaget. Vidare vill företagen i största möjliga mån undvika de negativa effekter som följer med IFRS 16. Med undantag för Finnair vill företagen också undvika att lägga onödig tid på att granska kontrakt retroaktivt vilket inte skulle bringa några signifikanta fördelar till företagen. Samtidigt väljer en del företag att använda sig av den retroaktiva tillämpningen av den förenklade metoden vilket påvisar att de i viss mån vill räkna om sina leasingkulder till nuvärde. Slutligen utnyttjar företagen också de lätttnadsregler som följer vilket påvisar att de enbart kommer att implementera IFRS 16 för de komponenter som är obligatoriska. Allting som inte är obligatoriskt försöker företagen kringgå. En av orsakerna till detta skulle kunna vara att företagen i viss mån fortfarande är skeptiska till det nya regelverket och så långt det går vill man fortfarande redovisa sin leasing enligt det gamla

regelverket. Just skepticismen styrks av vad SAS säger i sin intervju om att det är svårt att ta in det nya regelverket samt att skapa en förståelse för det (SAS intervju, 2019). Även Scandic nämner att det slår hårt mot bolaget samt att företaget som börsnoterade har en viktig uppgift i att förklara för marknaden varför Scandics marginaler har ökat trots att ingenting har hänt (Scandic intervju, 2019) Slutligen har dock företagen varit konsekventa vad gäller att följa implementeringsmodellen, SAS har till exempel, precis som PwC förespråkar, noga vägt för och nackdelar mot varandra (PwC, 2018a).

Det finns likheter och skillnader mellan SAS, Scandic och TUI när det kommer till implementeringen av tekniska system. Alla tre företagen har behövt implementera ett tekniskt system för att beräkna om deras kontrakt till IFRS-beräkningar. Det finns emellertid fler likheter än skillnader mellan företagen i implementeringsmodellen avseende tekniska system. Innan implementeringen av IFRS 16 hade SAS inte något system för att beräkna deras leasingkontrakt. Av den anledningen har SAS valt att handla upp ett nytt system specifikt för deras leasingkontrakt. SAS säger att de har ett gediget arbete framför sig, dels med implementeringen av det nya systemet, dels med omstrukturering av det befintliga systemet. En viktig faktor som både SAS och Scandic lyfter fram i intervjun är hur betydelsefullt ett lyckat system är för företagen vid övergången till IFRS 16 (SAS intervju, 2019; Scandic intervju, 2019). Scandic säger att de enbart på koncernnivå har handlat upp ett speciellt system som gör omräkningar till IFRS 16. Scandic tillämpar nämligen inte IFRS 16 på dotterbolagen i respektive land vilket medför att redovisningssystemen i respektive land inte behöver revideras. TUI kommer i likhet med Scandic enbart att tillämpa IFRS 16 på koncernnivå, av den anledningen har de enbart handlat upp ett nytt system som påverkar koncernen. Redovisningen i dotterbolagen i respektive land kommer inte att ske i enlighet med IFRS 16. TUI menar emellertid att de på koncernnivå lagt ner mycket tid på att hitta rätt system (TUI intervju, 2019). Vår analys visar att företagen har följt de rekommendationer av PwC som avser tekniska system.

Det finns ett antal system på marknaden som lämpar sig utmärkt för IFRS 16 och det är hög tid för företag att välja system, kommenterar Scott Enerson som arbetar med IFRS-integrationer på PwC (PwC, 2018a).

Sammanfattningsvis har således framförallt SAS, Scandic och TUI följt implementeringsmodellen. Finnair har också följt modellen även om en analys av företaget skett i mindre omfattning. SAS, Scandic och TUI har följt modellen i termer av att företagen har lagt ner ett gediget arbete på att implementera IFRS 16 samt att arbetet skett med utgångspunkt i de tre stegen som är presenterade i implementeringsmodellen. PwC's hypotes om att företagen varit passiva inför övergången till IFRS 16 stämmer således inte på de företag som är granskade i denna studie (PwC, 2018a). Slutligen visar också analysen av implementeringsmodellen att företagen inte enbart följt denna modell utan också att företagen har arbetat snarlikt vid implementeringen. Påståendet att företagen arbetat snarlikt tar sin utgångspunkt i de svar som företagen lämnat. En granskning av dessa påvisar nämligen nästan uteslutande likheter och minimalt med skillnader.

7.2 Analys av beslutsmodellerna

Forskningsfrågan är att granska och analysera på vilka grunder ovannämnda företag fattar beslut rörande IFRS 16. Granskningen sker med utgångspunkt i den beslutsteori som presenterats tidigare i arbetet. Utgångspunkten är också att analysera om dessa teorier är applicerbara i detta sammanhang. För att förenkla kapitlet följs det av underrubriker som behandlar respektive teori följt av en sammanfattande analys. Eventuella kopplingar till implementeringsmodellen tas också upp.

7.2.1 *The economic man*

The economic man är en strängt rationell teori som tar sin utgångspunkt i nyttomaximering. Det skulle snarast gå att jämföra den med det hypotetiskt utopiska samhället som sällan existerar enligt den kritiska läsaren (Lindqvist et al, 2014). Att fatta beslut bygger enligt *the economic man* på fullständig rationalitet där hänsyn endast tas till nyttomaximering och där andra omständigheter är underordnade detta val. Den förutsätter också fullständig insyn i alla valbara alternativ. SAS pratar i sin intervju om hur för- och nackdelar vägs mot varandra vid val av metod vid övergången (SAS intervju, 2019). Förutsatt att SAS har full insyn i de två alternativen som finns, vilket de påstår sig ha, är *the economic man* applicerbar. Även vad gäller val av kontrakt säger SAS att beslut enbart tas på affärsmässig grund, det vill säga nyttomaximering och vinst är i absolut fokus. Det är således exempelvis

inte variabler som redovisningen i sig som styr hur avtalen utformas utan även efter införandet av IFRS 16 tas dessa beslut med vinsten som huvudmålsättning. Även kring dessa beslut fortsätter alltså SAS att nyttomaximera och andra variabler är underordnade denna målsättning helt i enlighet med *the economic man* (Lindqvist et al., 2014).

Vi kommer att skriva avtal på ett liknande sätt idag som vi kommer att göra eftersom det är affärsmässiga grunder som tilligger till grund för sådana beslut (SAS intervju, 2019).

Dock förutsätter *the economic man* att beslutsfattaren har total kunskap om ämnet och beslutssituationen (Lindqvist et al., 2014). SAS säger exempelvis i sin intervju att företaget har svårt att smälta den nya standarden samt att det antagligen kommer att ta några år innan den verkligen sätter sig hos de personer i företaget som ska arbeta i IFRS 16 (SAS intervju, 2019). Det får nästan onekligen anses som att de därmed inte har den totala kunskapen som *the economic man* kräver. För att även om de olika alternativen presenteras är det svårt, eller omöjligt att se in i framtiden och förutse resultatet. Det argumenterar *the administrative man* nämligen för, att det är svårt att fatta helt rationella beslut då konsekvenserna av dessa uppstår i framtiden (Lindqvist et al., 2014). Även Scandic nämner att trots god förberedelse är det svårt att förhålla sig till någonting som sker i framtiden (Scandic intervju, 2019).

Klart att det finns utmaningar vid sådana här projekt, det finns inget regelverk som någon förstår till 100% (SAS intervju, 2019).

Scandic var emellertid förhållandevis klara och tydliga med att företaget valde den förenklade metoden vid övergången. De säger att den fullt retroaktiva metoden knappt ens övervägdes. Eftersom *the economic man* kräver full insyn, kunskap och övervägande av samtliga valbara alternativ blir den teorin svår att applicera i detta fall (Lindqvist et al., 2014). Emellertid har Scandic kikat på och analyserat den fullt retroaktiva metoden och med bakgrund i det skulle det gå att argumentera för att de trots allt övervägt samtliga alternativ tillgängliga. Valet av den förenklade metoden tas ur ett helt affärsmässigt perspektiv och syftar till att skapa så låga kostnader och göra övergången så smidig som

möjligt (Scandic intervju, 2019). Scandic kommer också utnyttja de lätttnadsregler som följer med IFRS 16 (Scandic, årsredovisning, 2018). Scandic försöker således nyttomaximera i termer av att de undviker de negativa effekter som följer med IFRS 16 och beslut tas helt på affärsmässig grund.

Vidare tenderar såväl Scandic som SAS att vara något skeptiskt inställda till det nya regelverket. Scandic nämner IFRS 16 slår hårt mot dem i termer av att deras affärsmodell är att hyra och inte äga fastigheter (Scandic intervju, 2019) Förutom att affärsmodellen blir rubbad innebär det också rent redovisningstekniskt flera förändringar. Inte minst påverkas också de finansiella rapporterna vilket också skapar en utmaning för företaget i termer av att på ett smidigt sätt förklara det för marknaden, enligt Scandic (Scandic intervju, 2019) Även SAS är som sagt skeptiska till standardändringen och talar bland annat om den inte riktigt har sjunkit in än samt att den är svår att förstå. Eftersom *the economic man* förutsätter att beslut fattas helt utan sentimental hänsyn skulle det gå att argumentera för att denna skepticism påverkar besluten och att *the economic man* därmed blir svår att tillämpa.

Vi är även börsnoterade vilket också innebär att vi får en utmaning att förklara för marknaden varför vi helt plötsligt våra marginaler har ökat fast ingenting har hänt (Scandic intervju, 2019).

7.2.2 *The administrative man*

I kontrast till *the economic man* skapades *the administrative man*. *The administrative man* skapas med utgångspunkt i att fullständig rationalitet är ouppnåeligt. Den sistnämnda teorin argumenterar istället för att det finns begränsad rationalitet och att kunskapen är fragmenterad. Istället för nyttomaximerande resultat talar *the administrative man* om tillfredsställande resultat (Lindqvist et al., 2014). En variabel som starkt skiljer sig mellan de olika teorierna är SOP, *standard operating procedures*. SOP innebär att beslut fattas mer standardiserat och att planering för varje specifikt beslut inte spelar lika stor roll. Den kritiska läsaren kan argumentera för att det hämmar organisationens innovations och anpassningsförmåga (Lindqvist et al., 2014).

Finnair, men också TUI har tillsatt ett större projekt i syfte att inte bara planera och organisera implementeringen av IFRS 16 utan också analysera dess effekter på företag i allmänhet och de finansiella rapporterna i synnerhet. Projekt av den digniteten kräver onekligen innovation och anpassningsförmåga eftersom att projektet specifikt är utformat för just implementeringen av IFRS 16 (Finnair, årsredovisning, 2018, TUI, årsredovisning, 2018). Att ett projekt specifikt tillsatts för just en standardändring innebär också att projektet således inte är standardiserat utan endast tillämpar på just den standardändringen. Även om exempelvis SAS inte explicit nämner att de startat projekt har de också haft grupper med personer som enbart arbetat med IFRS 16 (SAS intervju, 2019) Hos Scandic som har en ekonomiavdelning i varje land de är verksamma i, har personer avsatt i stort sett en hel sommar med att samla in kontrakt och sammanställa dessa (Scandic intervju, 2019). Att arbeta så pass djupgående med en standardändring och med ett projekt kräver onekligen innovationstänk. Det är inte bara implementeringen i sig som är viktig utan också framtidstänket och den affärsmässiga aspekten. Dessa variabler har onekligen legat till grund för beslut. Med utgångspunkt i ovanstående blir således SOP en variabel inom *the administrative man* som inte varit tillämpbar på de analyserade företagen. SOP har inte varit tillämpbar då den utgår från en standardiseringsprocess hos företagen som vi inte kunnat finna under denna studie. (Lindqvist et al., 2014).

Angående övriga variabler under *the administrative man* blir den i högre utsträckning tillämpbar för SAS och Scandic. *The administrative man* argumenterar nämligen för att fullständig kunskap inte är möjlig eftersom kunskap alltid är fragmenterad. Vidare säger också *the administrative man* att konsekvenser av beslut uppstår i framtiden och de är därmed svåra att precis förutse (Lindqvist et al., 2014). I enlighet med teorin menar SAS mycket riktigt att de har haft svårt att verkligen förstå IFRS 16 och att det antagligen kommer att ta några år innan standarden verkligen förstås hos de som arbetar med den (SAS intervju, 2019). Med utgångspunkt i dessa tankar blir *the administrative man* applicerbar hos SAS. Det kan nämligen knappast argumenteras för att SAS har fullständig kunskap. Scandic säger också att kunskapsnivån är begränsad (Scandic intervju, 2019).

Oavsett hur mycket tid man hade innan för att förbereda sig så är det väldigt svårt att förhålla sig till nånting som sker i framtiden (Scandic intervju, 2019).

Det skulle således kunna argumenteras för att såväl SAS som Scandic vill och försöker fatta beslut på total rationell grund likt *the economic man*, men variabler som total kunskap och kunna förutse framtiden försvårar denna process avsevärt.

7.2.3 Sammanfattande analys

Medan *the economic man* bygger på absolut rationalitet bygger *the administrative man* på begränsad eller relativ rationalitet. Efter en granskning av framförallt SAS och Scandic men också Finnair och TUI kan vissa slutsatser dras. Dessa teorier består av flera olika variabler där alla måste stämma in på företaget för att teorin ska vara tillämpbar fullt ut (Lindqvist et al., 2014). Vår analys påvisar att samtliga variabler tillhörande var och en av teorierna inte stämmer överens med företagets beslutfattningsprocess. Samtidigt påvisar vår analys att det är möjligt att bryta ner teorierna till deras beståndsdelar och därigenom är det möjligt att förklara hur företagen resonerar vid deras beslutfattande rörande IFRS 16.

Genom att smala ner teorierna till deras beståndsdelar är det alltså möjligt att förklara hur företagen resonerar vid deras beslutfattande. Vissa aspekter måste dock tas i beaktning. Framförallt har *the economic man* fått motstå mycket kritik i huvudsak för kritiker menar att totalt rationella beslut i praktiken är svåra, eller omöjliga att fatta. Människan besitter nämligen inte den intellektuella kapaciteten som krävs för att fatta helt rationella beslut, dessutom tas inte de sentimentala faktorerna med överhuvudtaget (Lindkvist et al., 2014).

TUI's projekt och planeringsgrupp är ett exempel på en beståndsdel som kan användas när beslutsteorierna appliceras. Den skulle rimligtvis falla under punkt fyra för *the economic man* då de har ett rationellt system med preferenser som rangordnar olika valbara alternativ. Att tillsätta projekt och planeringsgrupper likt TUI stämmer också överens med tidigare forskning på hur företag kan smidiggöra implementeringen av IFRS 16. Morales-Diaz och Zamora-Ramirez (2017) menar att företagsledningens arbetsprocess som leder till

implementeringen av IFRS 16 har en stor inverkan på hur smidig övergången blir. SAS resonerar också liknande när de väger för och nackdelar mot varandra i val av metod. Ytterligare en beståndsdel som kan plockas ut är punkt tre ur *the administrative man*. Både SAS och Scandic nämner att det är svårt att förutse konsekvenserna då de uppstår i framtiden precis i enlighet med vad *the administrative man* antyder, med andra ord saknas total kunskap. Ur dessa beståndsdelar är det också möjligt att se samband mellan företagen, vilka presenteras tydliga nedan. (Se tabell 7.1).

Sambanden mellan företagen går det att tydligt avläsa i tabell 7.1. Vid nedbrytningen av beslutsteorierna till deras beståndsdelar går det nämligen tydligt att avläsa att företagen resonerar väldigt lika vid deras beslutsfattande. Vi har exempelvis kommit till slutsatsen att företagen fattar beslut som är *good enough*, snarare än helt rationella beslut. Lindqvist et al. (2014) menar att när personer befinner sig i situationer som präglas av osäkerhet är det svårare att fatta rationella beslut. Det kan självklart vara en förklaring till att företagen har svårt att fatta helt rationella beslut. SAS säger exempelvis att de har svårt att förstå regelverket till 100% (SAS intervju, 2019). Samtidigt skriver också Lindqvist et al. (2014) osäkerhet skapar stress vilket i sin tur påverkar omdömesförmågan. I fallet med IFRS 16 är onekligen tid och kunskap två faktorer som påverkar företagen i hög utsträckning och kan påverka omdömesförmågan.

Under punkt 2 menar vi att företagen inte har all kunskap som krävs, vilket SAS och Scandic också säger (SAS intervju, 2019; Scandic intervju 2019). SAS säger att 100% kunskap är ouppnåeligt och fallet med IFRS 16 är inget undantag (SAS intervju, 2019). I enlighet med *the administrative man* menar vi således att företagen har fattat beslut på begränsad rationell grund. För precis som SAS säger är det omöjligt att ha all kunskap om IFRS 16 (SAS intervju, 2019). Att inte fatta för snabba beslut när all rationell grund inte går att finna är enligt *the administrative man* positivt. I sådana fall är det bättre att pröva sig fram och ta små försiktiga steg (Lindqvist et al., 2014).

Det finns en ganska många regelverks frågor som är ganska otydliga då det är principbaserat regelverk så det står ju liksom principerna men inte det står

inte i detalj vad man ska göra, innan man har landat i vad som är praxis så har man lite svårigheter i detaljfrågor (SAS intervju, 2019).

Under punkt 3 diskuteras det om företagen innehar en fullständig lista av alternativ, enligt *the economic man*, eller ifall det är svårt att förutse alla konsekvenser, enligt *the administrative man*. Denna punkt är snarlik punkt 2 då den handlar om kunskap och precis som punkt 2 förefaller företagen att efterlikna *the administrative man* även under punkt 3. Såväl SAS som Scandic menar nämligen att de har svårt att förutse framtida händelser som påverkas av IFRS 16 (Scandic intervju, 2019; SAS intervju, 2019).

Oavsett hur mycket tid man hade innan för att förbereda sig så är det väldigt svårt att förhålla sig till nånting som sker i framtiden (Scandic intervju, 2019).

Punkt 4 förutsätter att företagen har ett rationellt system som rangordnar valbara alternativ enligt *the economic man*. Såväl SAS som Scandic har olika preferenser vid besluten som tas rörande IFRS 16. Även TUI har tydliga preferenser vid beslut rörande IFRS 16. TUI har bland annat tillsatt större projekt just för att rangordna alternativ och preferenser (TUI intervju, 2019). Således går det att argumentera för att *the economic man* är tillämpbar i detta fall. Under punkt 5 har vi gjort bedömningen att företagen följer *the economic man* i termer av att företagen försöker nyttomaximera när deras beslut tas. SAS menar till exempel att förändringar av avtal inte kommer att ske med utgångspunkt i att förenkla redovisningen. Utan beslut rörande avtal kommer alltid att tas på affärsmässig grund (SAS intervju, 2019). Såväl TUI som Scandic kommer också att utnyttja de lättnadsregler som följer med IFRS 16, detta för att nyttomaximera och undvika negativa konsekvenser av regelverket (SAS, årsredovisning 2018, Scandic, årsredovisning, 2018).

Avslutningsvis resonerar vi således enligt följande. Vi har inte kunnat påvisa att företagen följt någon av beslutsteorierna fullt ut. Däremot har vi kunnat påvisa att genom att bryta ner teorierna till deras beståndsdelar går det att dra paralleller och slutsatser såväl mellan teorierna och företagen som mellan de olika företagen.

Tabell 7.1 Bedömning av företagens beslut kopplat till beslutsteorin

	<i>The economic man</i>	SAS	Scandic	TUI	<i>The administrative man</i>
Punkt 1	Makes decision in a very rational manner.	<i>Administrative</i>	<i>Administrative</i>	<i>Administrative</i>	Makes decision that are good enough
Punkt 2	Has complete knowledge of the problem or decision situation.	<i>Administrative</i>	<i>Administrative</i>	-----	Because complete knowledge is not possible, knowledge is always fragmented
Punkt 3	Has a complete list of possible alternatives	<i>Administrative</i>	<i>Administrative</i>	-----	Because consequences of alternatives occur in the future, they are impossible to predict accurately
Punkt 4	Has a rational system of ordering preference of alternatives	<i>Economic</i>	<i>Economic</i>	<i>Economic</i>	Usually choose from among a few alternatives, not all possible ones
Punkt 5	Selects the decision that will maximize utility function.	<i>Economic</i>	<i>Economic</i>	<i>Economic</i>	The final choice is satisficing rather than maximizing

8. Slutsats

Syftet med uppsatsen är att analysera om företagen följer implementeringsmodellen uppsatt av revisions- och redovisningsexperter. Med tanke på att IFRS 16 är ett nytt regelverk och implementeringsmodellen enbart tillsatts för just detta regelverk finns det begränsad forskning på området vad gäller företag i Norden. Emellertid kan vi genom vår uppsats påvisa att företag inom flyg- och hotellbranschen i väldigt hög utsträckning använder sig av implementeringsmodellen från PwC (eller snarlika modeller från andra revisions- och redovisningsexperter). Dessutom påvisar intervjuer med Scandic, TUI och SAS att de i hög utsträckning tar hjälp av och förlitar sig på hjälp och *guidelines* från experter inom redovisning och revision vid implementeringen av IFRS 16. Det påvisar en stark tilltro till såväl revisorer som redovisningsexperter men också till dessa yrken i stort. Uppsatsens slutsats är således att företagen följt implementeringsmodellen samt att de finns ett stort behov av modeller av denna art, samt utlåtande från redovisnings- och revisionsexperter vid implementeringar av olika regeländringar för att täcka de kunskapsluckor som finns hos företagen. Samtidigt påvisar detta också att revisionsbyråers verksamhet är så mycket bredare än enbart revision.

Tidigare forskning säger precis som vi att IFRS 16 har stor inverkan på företagen. Tidigare forskning säger också i likhet med vår analys att företagen fattar beslut som gagnar deras affärsintresse bäst. Däremot existerar det inte tidigare forskning på beslutsteorierna kopplat till IFRS 16. Genom vår frågeställning var emellertid vår förhoppning att täcka det forskningsgap som här blir synligt. Vår frågeställning var att analysera hur företag resonerar vid beslutsfattandet under implementeringen av IFRS 16, med koppling till beslutsteorierna. Vårt resultat är att det går att urskilja ett samband mellan teorierna och beslutsfattandet hos företagen, om teorierna bryts ner till deras beståndsdelar. Eftersom teorierna består av flera olika komponenter blir det också tydligare för läsaren att bryta ner dessa till deras beståndsdelar. Precis som Lindkvist et al. (2014) skriver är det förenklade modeller som blir enklare att förstå genom en nedbrytning.

Vid en nedbrytning till beståndsdelarna finner vi att SAS, Scandic och TUI tar beslut på snarlika resonemang. Företagen följer inte en specifik teori slaviskt men genom de fem punkterna går det att se samband. Vår slutsats är att företag inte besitter all kunskap om

IFRS 16 samt att de har svårt att förutse vissa konsekvenser av regelverket då konsekvenserna uppstår i framtiden. Vår slutsats är emellertid också att företag vid implementeringen av IFRS 16 försöker fatta beslut på rent affärsmässig grund, eller med andra ord, nyttomaximerande beslut. Även om vi anser att det finns ett kunskapsgap mellan de som arbetat fram IFRS 16 och företagen är vår uppfattning att företagen så långt det är möjligt försöker och vill ta nyttomaximerande beslut på rationell grund.

8.1 Studiens bidrag

I följande delkapitel presenteras det bidrag som vår studie lämnar efter sig. Först och främst presenteras studiens teoretiska bidrag kopplat till de beslutsteorier som är presenterade i studien. Slutligen presenteras också studiens praktiska bidrag innehållandes bland annat viktiga komponenter att beakta vid implementeringen av en ny standard hos företag.

8.1.1 Studiens teoretiska bidrag

Tidigare forskning som tagits upp under litteraturgenomgången har fokuserat på de finansiella konsekvenserna av en övergång till IFRS 16 (Moralez-Diaz och Zamora-Ramirez, 2017; Wong och Joshi, 2015; Kusano et al., 2017; Söderström et al., 2007). Däremot har tidigare forskning inte fokuserat på besluten som tas i samband med implementeringen. Vår förhoppning var således att täcka det forskningsgap som uppstått. Genom studien har vi kunnat förklara hur företag fattar beslut kopplat till *the economic man* och *the administrative man*. Studien påvisar att företag inte besitter all kunskap om IFRS samt att de har svårt att förutse vissa framtida konsekvenser av regelverket. Samtidigt påvisar studien att företag i hög utsträckning försöker och vill ta rationella beslut baserade på nyttomaximering. Slutligen argumenterar studien för att beslutsteorierna i sin helhet inte är applicerbara på de studerade företagen. Bryts däremot teorierna ner till deras beståndsdelar kan ett tydligt samband urskiljas.

8.1.2 Studiens praktiska bidrag

Utgångspunkten för studien var bland annat att PwC ansåg att företag inte var tillräckligt förberedda för övergången till IFRS 16 (PwC, 2018a). Vi har utgått från tre faktorer som är väsentliga för en smidig övergång till IFRS 16. Först och främst är tid och kunskap väsentligt, den andra faktorn är valet av metod och den tredje är det tekniska systemet.

Dessa tre faktorer utgör en modell som vi döpt till implementeringsmodellen. Vår studie påvisar att PwC's hypotes om att företagen inte var tillräckligt förberedda. Såväl SAS, Scandic och TUI har nämligen påbörjat sin implementering i god tid och är tillräckligt förberedda. Studiens praktiska bidrag består främst av en ökad förståelse för hur viktigt det är för företag att ta hjälp av revisions- och redovisningsexperter vid implementeringen av en ny standard. Det praktiska bidraget består också av att det är viktigt skapa en så god förståelse som möjligt för nya regelverk och att påbörja implementeringen i god tid.

8.1.3 Studiens begränsning

Genom studiens val av metod finns det vissa begränsningar som följer med denna studie. Framförallt är studien baserat på tre intervjuer av företag inom flyg- och hotellbranschen. Hade studien fokuserat på fler företag hade det påverkat generaliserbarheten i positiv bemärkelse. Dessutom påverkas studiens objektivitet då det är omöjligt att säkerställa att företagen under intervjuerna svarat helt sanningsenligt (Denscombe, 2016).

8.1.4 Förslag på framtida forskning

Studien är som sagt baserad på tre olika företag i två stora branscher. För att förbättra generaliserbarheten ytterligare hade framtida forskare möjligen kunnat intervjua fler respondenter. Ett förslag på framtida forskning är att använda sig av kompletterande teorier för att få ytterligare stöd till en studie på detta område- Det har tidigare inte funnits någon forskning inom hur företag har resonerat angående beslutstagande vid implementering av ett nytt regelverk. Därför är andra förslaget att göra en bredare forskning inom hur företag tänker och agerar vid implementeringen av nya standarder. IFRS 16 är en helt ny standard, ytterligare förslag på framtida forskning är också att studera hur det faktiskt har gått för företagen. Har förberedelserna givit effekt? Har de beslut som fattats varit framgångsrika

Litteraturförteckning

- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber AB.
- Alsalam, M. A., Borhade, S., & Mohammed, A. O. (2018). Convergence of IFRS in Global Accounting System: Where do SAARC Countries. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 45-66.
- Altamuro, J., Johnston, R., Pandit, S., & Zhang, H. (2014). Operating Leases and Credit Assessments. *Contemporary accounting research*, 31(2), 551-580.
- Anjou, U., Janzon, C., Lööw, A., Malmberg, M., & Zetterlund, P.-O. (2016). *IFRS 16: The leases standard is changing - are you ready?* Hämtat från Pwc 2019-05-13: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16.html>
- Bashi, E., & Molla, F. (2013). The future of leasing accounting. *Journal of Applied Economics and Business*, 1(3), 65-78.
- Beatty, A., Liao, S., & Weber, J. (2010). Financial Reporting Quality, Private Information, Monitoring, and the Lease-versus-Buy Decision. *The Accounting Review*, 85(4), 1215-1238.
- Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business research methods*. New York: Oxford university press.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40.
- Bragg, S. M. (2017). *Ifrs Guidebook: 2018 Edition*. Centennial: Accounting Tools, Inc.
- Carmichael, D., Meurer, H., & Taurae, J. (2016). *PwC*. Hämtat från In depth A look at current financial reporting issues : <https://info.pwc.se/finansiell-rapportering-nedladdning>
- Cipullo, N., & Vinciguerra, R. (2014). The Impact of IFRS 9 and IFRS 7 on Liquidity in Banks: Theoretical Aspects. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(13), 91-97.
- Dansell, R., & Phillips, D. (2015). *Koncernredovisning i praktiken*. Stockholm: Sanoma utbildning AB.

- Deloitte. (2017). *IFRS i fokus, IFRS 16 Leases*. Hämtat från Deloitte: <http://shared.deloitte.se/docs/IFRS-i-Fokus-april-2016.pdf>.
- Deloitte. (2018). *IFRS 16 — Leases*. Hämtat från Hämtad 2019-03-19: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken: För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- Descow, P. M., Ge, W., Larson, C. R., & Sloan, R. G. (2011). Predicting Material Accounting Misstatements. *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 17-82.
- EY. (2018). *IFRS (International Financial)*. Hämtat från 2019-03-24: https://www.ey.com/gl/en/issues/ifrs/ifrs_slider_leases
- FAR. (2017). *IFRS 16 Leasingavtal*. Hämtat från FAR online 2019-05-13: <https://www.faronline.se/dokument/i/ifrs0016>
- Finansinspektionen. (2009). *Risker i det finansiella systemet*. Stockholm: Finansinspektionen. Hämtat från https://www.fi.se/contentassets/d05fb083e841497f9afe50becf105621/riskrapport2009_5.pdf
- FINNAIR. (2018). *Reports and presentations*. Hämtat från FINNAIR 2019-05-13: <https://investors.finnair.com/en/reports-and-presentations>
- Gavazza, A. (2010). Asset liquidity and financial contracts: Evidence from aircraft leases. *Journal of Financial Economics*, 95(1), 62-84.
- Giner, B., & Pardo, F. (2017). Operating lease decision and the impact of capitalization in a bank-oriented country. *Applied Economics*, 19, 1886-1900.
- Giner, B., & Pardo, F. (2018). The Value Relevance of Operating Lease Liabilities: Economic. *Australian Accounting Review*, 28(4), 496-511.
- Hatch, M. J. (2002). *Organisationsteori: moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.
- Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013). Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research*, 1, 388-423.

- Janzon, C., & Wedlin, F. (2017). *Aktuella redovisningsfrågor*. Hämtat från Pwc 2019-05-17: <https://www.pwc.se/sv/events/kunskapsdag-gbg-2017/23-aktuella-redovisningsfragor-avseende-ifrs.pdf>
- Joshi, M., & Wong, K. (2015). The Impact of Lease Capitalisation on Financial Statements and Key Ratios: Evidence from Australia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 9(3), 27-44.
- Kopp, C. (2019). *Agency Theory*. Hämtat från Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/a/agencytheory.asp>
- Kusano, M., Sakuma, Y., & Tsunogaya, N. (2016). Economic consequences of changes in the lease accounting standard: Evidence from Japan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12, 73-88.
- Leduc, M. (2007). *Metodhandbok som tankekarta*. Hämtat från <http://www.leduc.se/metod/Induktion,deduktionochabduktion.html>
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet: en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Lindqvist, L., Bakka, J. F., & Fivelsdal, E. (2014). *Organisationsteori : struktur, kultur, processer*. Stockholm: Liber.
- Loyeung, A., Matolcsy, Z., Weber, J., & Wells, P. A. (2016). The cost of implementing new accounting standards: The case of IFRS adoption in Australia. *Australian Journal of Management*, 41(4).
- Miller, M. H., & Upton, C. W. (1976). Leasing, buying, and the cost of capital services. *The journal of finance*, 31(3), 761-786.
- Morales-Díaz, J., & Zamora-Ramírez, C. (2018). IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements. *AESTIMATIO, THE IEB INTERNATIONAL JOURNAL OF FINANCE*, 17(3), 60-97.
- Onali, E., Ginesti, G., & Ballestra, L. V. (2017). investor reaction to IFRS for financial instruments in Europe: the role of firm-specific factors. *Finance research letter*, 72-77.

- PwC. (2017). *IFRS 16 - nu är det skarpt läge som gäller!* Hämtat från 2019-04-02: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16-implementering.html>
- PwC. (2018a). *Fullt hus på IFRS 16-seminarium: Många oroväckande passiva inför övergången till nya leasingstandarderna.* Hämtat från 2019-03-31: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16-overgang-leasingstandard.html>
- PwC. (2018b). *Har ditt företag valt metod för övergången till IFRS 16 Leasing?* Hämtat från 2019-04-02: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16-metod.html>
- PwC. (2018c). *Hur kommer man igång med IFRS 16?* Hämtat från 2019-03-20: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16-kom-igang.html>
- PwC. (2018d). *Är avtalet ett leasingavtal eller ett tjänsteavtal?* Hämtat från 2019-03-20: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-16-leasingavtal.html>
- Ryabchenko, A. V., Shmatova, E. V., Pazderova, V. Y., Tkhangapso, R. A., & Khot, F. e. (2016). Topical Issues of Accounting of Leasing Transactions in Terms of International Financial Reporting Standards. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(2), 225-232.
- SAS. (2018). *Annual report.* Hämtat från SAS Group 2019-05-13: <https://www.sasgroup.net/en/category/investor-relations/financial-reports/annual-reports/>
- Scandic. (2018). *Financial reports.* Hämtat från Scandic Hotels Group 2019-05-13: <https://www.scandichotelsgroup.com/en/financial-reports/>
- Söderström, N. S., & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.
- TUI. (2018). *Annual Reports.* Hämtat från TUI Group 2019-05-13: <https://www.tuigroup.com/en-en/investors/annual-reports/special-annual-report-18>

Bilagor

Bilaga 1 Mail till företagen

Hej XXXX!

Vi är två studenter från ekonomihögskolan i Kristianstad där vi också ska skriva vår kandidatuppsats.

Uppsatsen behandlar standardändring avseende leasing, från IAS 17 till IFRS 16.

Mer specifikt vill vi undersöka hur företag har förberett sig för denna övergång.

XXXX-branschen kommer att påverkas i hög grad och vår empiri kommer huvudsakligen samlas in genom intervjuer. Därför vill vi fråga er om ni kan tänkas ställa upp på en intervju.

Den behöver inte ta lång, och kan om önskas, genomföras per telefon. Vi anpassar oss efter er! Vi förstår att det tar tid från ert arbete men det skulle vara väldigt uppskattat från vår sida.

Tack på förhand

Med vänliga hälsningar

David Gustafsson & Patrik Sigurdson

Bilaga 2 Intervjuguide

Inledning

Vem är ni och vad har ni för titel i företaget?

Kan du mycket kort berätta om företaget?

- Affärsidé
- Bransch
- Vision

Tid och Kunskap

Nästan 3 år har ni haft på er att förbereda er inför IFRS 16, känner ni att det har varit en tid som har räckt till för er?

Har det funnits svårigheter under förberedelseperioden? Vilka? Varför?

Har ni tagit hjälp av externa experter då?

Metod vid övergång

Enligt experter finns det två olika metoder att använda sig av vid övergången och det är full retroaktiv tillämpning eller genom en förenklad övergångsmetod, hur har ni gått tillväga vid val av metod vid övergången?

Ser ni några fördelar respektive nackdelar med någon av metoderna?

Tekniskt system

Hur ser ni på övergången vad det gäller era redovisningssystem, måste någonting förändras och isf vad?

Övergripande frågor om IFRS 16

Ser ni några fördelar/nackdelar med det nya regelverket?

I Sådana fall, vilka?

Vad ser ni som en nyckel till en lyckad övergång?

- Vad är det som gör detta specifikt jämförelse med...?

Nu när avtalen kommer ändras, hur har ni förberett er inför framtida avtal?

- Exempel på ett avtal skulle kunna vara?