Konvergensprojektet mellan IASB och FASB

- med riktning mot harmonisering och ett gemensamt globalt regelverk

Författare: Lisa Törnblom
Pernilla Källström

Handledare: Erling Green
**Sammanfattning**

*Examensarbetets titel:* Konvergensprojektet mellan IASB och FASB - med riktning mot harmonisering och ett gemensamt globalt regelwerk

*Seminariedatum:* 2012-06-01

*Ämne/kurs:* FEKH95, Examensarbete kandidatnivå, 15 högskolepoäng

*Författare:* Lisa Törnblom och Pernilla Källström

*Handledare:* Erling Green

*Fem nyckelord:* IFRS, US GAAP, Konvergensprojektet, Föreställningsram, Intäktsredovisning

*Syfte:* Att utröna vilka skillnader som existerar mellan regelverken och varför dessa har uppkommit samt en fördjupad studie av konvergensprojektet mellan IASB och FASB. Detta med fokus på föreställningsramen och intäktsredovisning. Därutöver en analys av den potentiella utgången av konvergensprojektet.


*Teoretiska perspektiv:* Den teoretiska referensramen bygger på relevant litteratur inom området, artiklar utgivna av betydande tidskrifter samt officiella dokument utfärdade av IASB och FASB.

*Empiri:* Samtliga intervjunpersonerna arbetar på världsomspännande revisionsbyråer och innehar expertis inom området. Analyserad data är insamlad från redovisningsprofessionen.

Abstracts

Title: The joint project between IASB and FASB – the process towards harmonization and a global regulatory framework

Seminar date: 2012-06-01

Course: FEKH95, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-cr

Authors: Lisa Törnblom & Pernilla Källström

Advisor: Erling Green

Key words: IFRS, US GAAP, Joint Project, Conceptual Framework, Revenue Recognition

Purpose: To distinct the differences which exist between IFRS and US GAAP and the cause to why they occur. In addition a thorough study of the on-going joint project, with focus on the Conceptual Framework and Revenue Recognition is given. Furthermore an evaluation is made of the potential outcome of the joint project.

Methodology: With a deductive approach a case study is made with the purpose of finding a result for a specific context of study. Semi-structured interviews were executed and qualitative data analysis was used.

Theoretical perspectives: The theoretical framework includes relevant literature, articles published by considerable journals and official documents issued by IASB and FASB.

Empirical foundation: All the persons interviewed work at multi-national auditing firms and possess equivalent knowledge within the area of subject. The data analyzed was collected from the accounting profession.

Conclusions: The study provides an answer to the international differences which occur, and the cause to these. Through an analysis of the Conceptual Framework and Revenue Recognition a complete illustration of the joint project is given. The thesis also provides potential outcomes of the project.
Förord


__________________________________________

Lisa Törnblom

Pernilla Källström
### Innehållsförteckning

<table>
<thead>
<tr>
<th>Kapitel</th>
<th>Beskrivning</th>
<th>Sida</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sammanfattning</td>
<td>2</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Abstracts</td>
<td>3</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Förord</td>
<td>4</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Förkortningar</td>
<td>8</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1. Inledning</td>
<td>9</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1.1 Exempel FIAT S.p.A och Bayer AG</td>
<td>10</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1.2 Problemformulering</td>
<td>10</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1.3 Syfte</td>
<td>11</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1.4 Avgränsningar</td>
<td>11</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2. Metod</td>
<td>12</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.1 Undersökningsdesign</td>
<td>12</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.2 Undersökningsstrategi: en kvalitativ studie</td>
<td>12</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.2.1 Kriterier för bedömning av en kvalitativ undersökning</td>
<td>12</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.2.2 Undersökningsmetod: kvalitativa semi-standardiserade intervjuer</td>
<td>13</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.2.3 Kvalitativ dataanalys: Grundad teori och teoretiskt urval</td>
<td>14</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.3 Deduktiv teori</td>
<td>14</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2.4 Disposition</td>
<td>14</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3. Institutionalia</td>
<td>15</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3.1 IASB:s föreställningsram</td>
<td>15</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3.2 FASB:s Conceptual Framework</td>
<td>15</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3.3 IAS 18 - Intäkter</td>
<td>16</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3.4 Statement of Financial Accounting Concept No. 5</td>
<td>17</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3.5 Statement of Financial Accounting Concept No. 6</td>
<td>17</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4. Teoretisk referensram</td>
<td>18</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4.1 IASB</td>
<td>18</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4.2 FASB</td>
<td>18</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4.3 SEC</td>
<td>19</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
4.4 Anledningar till internationella skillnader ................................................................. 19
4.4.1 Kultur ..................................................................................................................... 19
4.4.2 Finansiärer .......................................................................................................... 20
4.4.3 Kontinental och anglosaxisk tradition ................................................................. 20
4.4.4 Ytterligare anledningar ......................................................................................... 20
4.4.5 Regelbaserad kontra principbaserad redovisning ............................................... 21
4.5 Skillnader i IFRS:s och US GAAP:s hantering av intäktsredovisning .................. 22
4.6 Konvergensprojektet ............................................................................................... 23
4.6.1 Norwalk Agreement ............................................................................................ 23
4.6.2 Memorandum of Understanding ......................................................................... 23
4.7 Utkast till nya standarder inom konvergensprojektet ............................................ 25
4.7.1 Conceptual Framework ....................................................................................... 25
4.7.2 Revenue Recognition ......................................................................................... 25
4.8 Kanadas konvergering till IFRS ............................................................................. 27
5. Empirisk data ............................................................................................................ 28
5.1 Intervju - Eva Törning ............................................................................................ 28
5.2 Intervju - Eva Melzig Henriksson och Ann-Margareth Wictorsson ...................... 29
5.3 Länder som använder sig av IFRS ......................................................................... 30
6. Analys ......................................................................................................................... 32
6.1 Hur har internationella skillnader uppstått och hur har dessa gett upphov till två
    regelverk? .................................................................................................................. 32
6.2 Vad innebär konvergensprojektet och hur har det påverkat utvecklingen av
    föreställningsramen och intäktsredovisningen? ....................................................... 34
6.3 Hur ser en potentiell utgång av konvergensprojektet ut och hur kan ett nytt globalt
    regelverk utformas? ................................................................................................. 35
7. Slutsats ....................................................................................................................... 37
7.1 Vidare diskussion och förslag på fortsatt forskning ............................................. 38
8. Referenslista .............................................................................................................. 39
**Förkortningar**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Förkortning</th>
<th>Fullständig namn</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>FAF</td>
<td>Financial Accounting Foundation</td>
</tr>
<tr>
<td>FASB</td>
<td>Financial Accounting Standards Board</td>
</tr>
<tr>
<td>FEI</td>
<td>Financial Executive International</td>
</tr>
<tr>
<td>GASB</td>
<td>Governmental Accounting Standards Board</td>
</tr>
<tr>
<td>IAS</td>
<td>International Accounting Standards</td>
</tr>
<tr>
<td>IASB</td>
<td>International Accounting Standards Board</td>
</tr>
<tr>
<td>IASC</td>
<td>International Accounting Standards Committee</td>
</tr>
<tr>
<td>IFRS</td>
<td>International Financial Reporting Standards</td>
</tr>
<tr>
<td>SEC</td>
<td>Securities and Exchange Commission</td>
</tr>
<tr>
<td>US GAAP</td>
<td>US Generally Accepted Accounting Principals</td>
</tr>
</tbody>
</table>
1. Inledning

I det inledande kapitlet introduceras läsaren för grunden till uppsatsens studie samt en förklaring till valet av ämne och uppsatsens inriktning. De problem som uppkommer inom ämnet och de frågeställningar som kommer att behandlas i denna studie framhävs. Därutöver beskrivs vad som ämnas uppnå med detta arbete och slutligen redogörs för vilka avgränsningar uppsatsen innehåller.

"On a political map, the boundaries between countries are as clear as ever. But on a competitive map, a map showing the real flows of financial and industrial activity, those boundaries have largely disappeared."


I år är det tio år sedan IASB och FASB inledde ett samarbete som syftade till att eliminera skillnader som existerar mellan de olika regelverken IFRS och US GAAP. De befintliga skillnaderna kan skapa problem för de externa parter som ska ta del av och grunda beslut på företagets redovisning, såsom investerare, banker och andra finansiella institut. En konvergens skulle öka ekvivalensen mellan länderna som använder de olika regelverken, vilket skulle underlätta för flertalet intressenter.

Redan långt innan konvergensprojektet formulerades har regelverken inspirerats av varandra. De båda bygger på anglosaxisk tradition i det avseendet att man förutsätter att företag finansieras av många externa investerare på en börsmarknad snarare än av få privata ägare. Därtill har båda regelverken en föreställningsram. FASB upprättade sin redan på 70-talet och därefter formulerade IASC, företrädande organ till IASB, en referensram som var till delar inspirerad av den amerikanska motsvarigheten. För närvarande utvecklar IASB och FASB en ny gemensam global föreställningsram och området är således högst aktuellt.

I dagsläget är harmonisering av intäktsredovisning en del av konvergensprojektet med stort fokus. Det har tidigare uppkommit många inkorrepta redovisningar, vilka har gett upphov till ett flertal

---

1 Ohmae, The Evolving Global Economy, s. 270
2 Smith, Redovisningens språk, s. 74-76
3 Marton, Lumsden, Petterson, Rimmel & Lundqvist, IFRS - i teori och praktik, s. 35
större skandaler under 2000-talet, exempelvis Enron och Worldcom. Enron var då det inträffade, USA:s största konkurs när det år 2001 bland annat begick bokföringsbrott.\(^4\) Den nästkommande ännu större konkursen och skandalen var Worldcom, vilken skedde år 2002 och uppkom även den genom bland annat oriktig bokföring.\(^5\) Intäktsredovisning hade stor påverkan vid dessa och är således ett prioriterat ämne, då det kan leda till markanta skillnader i redovisningen där antingen IFRS eller US GAAP följs, vilket ger en inkonsekvent och orättvis bild av företagens lönsamhet som i sin tur kan leda till flera missbedömningar.

1.1 Exempel FIAT S.p.A och Bayer AG

1.2 Problemformulering

Tre frågeställningar som uppkommer är:

- Hur har internationella skillnader uppstått och hur har dessa gett upphov till två regelverk?
- Vad innebär konvergensprojektet och hur har det påverkat utvecklingen av föreställningsramen och intäktsredovisningen?

---

\(^4\) Yuhao, The Case Analysis of the Scandal of Enron, International Journal of Business and Management, s. 37
\(^5\) Patra, Moral Weakness: An Analysis of Self Indulgent Actions of CEOs of Enron, WorldCom and Satyam Computers, Vilakshan: The XIMB Journal of Management, s. 172-174
\(^6\) FIAT S.p.A, Form 20-F, s. F-118
\(^7\) Bayer AG, Form 20-F, s. F-110
\(^8\) Erchinger & Melcher, Convergence between US GAAP and IFRS: Acceptance of IFRS by the US Securities and Exchange Commission (SEC), Accounting in Europe, s. 123
Hur ser en potentiell utgång av konvergensprojektet ut och hur kan ett nytt globalt regelverk utformas?

1.3 Syfte

Intentionen med denna uppsats är att utröna vilka skillnader som existerar mellan regelverken och varför dessa har uppkommit. Vidare syftar uppsatsen till att redogöra för och analysera konvergensprojektet mellan IASB och FASB, samt beskriva konvergensprojektets arbete med föreställningsramen och intäktsredovisning. Avslutningsvis analyseras de potentiella utgångarna av konvergensprojektet.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer inte att behandla olika typer av IFRS, till exempel lokala IFRS, IFRS för SME:s eller IFRS antagen av EU. Dessa skiljer sig åt i vissa avseende vilka inte kommer att analyseras, utan IFRS behandlas som ett universellt regelverk. Den amerikanska standarden ASC 605 som reglerar intäktsredovisning kommer inte att återges i kapitlet om institutionalia på grund av dess omfattning. Endast de väsentligaste skillnaderna som föreligger mellan IAS 18 och ASC 605 behandlas i Tabell 1. Även i Tabell 2 har endast de områden som är relevanta och har en stor påverkan belyst.


Slutligen kan nämnas att vid användande av benämningen företag syftar detta på publika företag och tar inte hänsyn till statliga organisationer eller privata företag.
2. Metod

I metodkapitlet tydliggörs uppsatsen metodansats samt tillvägagångssättet vid de kvalitativa undersökningarna. Vidare behandlas hur det empiriska materialet blir tillförlitlig och användbart med hjälp av olika kriterier. I avslutande avsnitt diskuteras även valet av teori samt uppsatsens disposition.

2.1 Undersökningsdesign


Kritiker mot fallstudier menar att resultat från dessa är begränsade i den meningen att resultaten från en undersökning inte kan användas utöver den specifika undersökningskontexten. Det är viktigt att poängtera att syftet med en fallstudie inte är att tillämpas i andra fall och det är inte heller vad denna undersökning strävar efter.

2.2 Undersökningsstrategi: en kvalitativ studie

Kvalitativa studier är generellt en strategi där fokus vid insamling och analys av data ofta ligger på ord snarare än kvantifiering och har oftast ett induktivt synsätt. Där skiller sig denna uppsats sig åt från mängden, i den aspekten att den har en deduktiv ansats vilket beskriver nedan.

2.2.1 Kriterier för bedömning av en kvalitativ undersökning


Eftersom undersökningen består av en kvalitativ studie är dessa begrepp mindre centrala, trots det återges tillvägagångssättet så att en upprepning vore möjlig för att uppnå en hög reliabilitet och replikerbarhet. Detta går ut på en bedömning av huruvida de slutsatser som genererats från en

---

9 Lundahl & Skärvad, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, s. 187
10 Bryman & Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, s. 72
11 Ibid., s. 74
12 Ibid., s. 297
13 Ibid., s. 48
undersökning hänger ihop.\textsuperscript{14} För att anpassa samtliga av dessa kriterier till kvalitativ forskning läggs mindre vikt på frågor som är relaterade till mätning. Det som kallas för intern validitet och handlar om i vilken utsträckning en slutsats innehåller kausalitet kan inom kvalitativa studier benämnas tillförlitlighet. Detta innebär att det kan finnas många olika beskrivningar av en social verklighet och det är då viktigt att återgivningen har hög trovärdighet för att accepteras i andras ögon.\textsuperscript{15}

Inom en kvalitativ studie är det vidare viktigt med utförliga redogörelser snarare än huruvida resultaten av en studie är överförbara till en annan situation eller vid ett senare tillfälle. Som en motsvarighet till reliabilitet inom kvalitativa studier används begreppet pålitlighet. Forskarna ska anta ett granskande synsätt och säkerställa fullständiga samt tillgängliga redogörelser. Ett sista kriterium vid kvalitativa undersökningar är möjligheten att styrka och bekräfta att forskaren försöker säkerställa att denna agerat i god tro, givetvis med insikten att fullständig objektivitet i samhällelig forskning inte går att uppnå.\textsuperscript{16} Denna studie har genomförts med samtliga ovan nämnda kriterium i åtanke.

\textbf{2.2.2 Undersökningsmetod: kvalitativa semi-standardiserade intervjuer}

Semi-standardiserade intervjuer är de som varken kan klassificeras som standardiserade eller ostandardiserade intervjuer. Vid semi-standardiserade intervjuer används på förhand bestämda frågor och därefter uppföljning av svaren. Fördelen med dessa intervjuer är att svaren blir uttömmande och nyanserad av intervjupersonen, det vill säga intervjupersonen har en frihet att själv utforma svaren på eget sätt. Denna typ av frågor lämpar sig vid kvalitativa undersökningar, vilket är de intervjuer som uppsatsen innefattar.\textsuperscript{17} Personerna som genomför en intervju presenterar en lista över förhållandevis specifika frågor som ska beröras under intervjun, vilket benämns intervjuguide.\textsuperscript{18} Den intervjuguide som använts vid de genomförda intervjuerna återfinns i Bilaga 1.


\textsuperscript{14} Bryman & Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, s. 48
\textsuperscript{15} Ibid., s. 307
\textsuperscript{16} Ibid., s. 307
\textsuperscript{17} Lundahl & Skärvad, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, s. 116
\textsuperscript{18} Bryman & Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, s. 363
telefonintervjun inte genererade lika många följdfrågor som den personliga intervjun. Detta kan beror på att intervjuguiden skickades i förväg i det ena fallet. Dessutom är det svårare att ta del av intervjupersonens kroppsspråk och andra signaler vid en telefonintervju.

2.2.3 Kvalitativ dataanalys: Grundad teori och teoretiskt urval
Grundad teori är en generell metod som kan jämföras med den metod som används vid experimentella och statiska metoder. Syftet med grundad teori är att teorier ska frambrinneras med data från empiriska observationer som utgångspunkt.\(^\text{19}\) Resultat från grundad teori består av begrepp, kategorier, egenskaper, hypoteser samt teori.\(^\text{20}\) Genomgående i denna uppsats används det resultat som har utvunnuits av den grundade teorin.

2.3 Deduktiv teori
Inom deduktiv teori härleder, deducerar, forskaren utifrån det den vet inom ett visst område en eller flera hypoteser som ska bli föremål för en empirisk granskning. Hypotesen inkluderar begrepp som ska tolkas till företeelser som går att utforska. Detta ställer krav på forskarens förmåga att härleda en hypotes för att därefter översätta den till operationella termer.\(^\text{21}\) Den deduktiva processen har använts som utgångspunkt i denna uppsats.

2.4 Disposition

![Diagram](image)


\(^\text{19}\) Lundahl & Skärvad, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, s. 105
\(^\text{20}\) Ibid., s. 451
\(^\text{21}\) Ibid., s. 23-24
3. Institutionalia

Detta kapitel kommer att återge de två föreställningsramarna för respektive regelverk, samt IASB:s standard gällande intäktsredovisning.

3.1 IASB:s föreställningsram


Föreställningsramen definierar en intäkt enligt följande:

“En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökningar av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.”23

3.2 FASB:s Conceptual Framework


---

22 Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 24
23 Föreställningsram, p. 70a
24 Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 24
25 FASB (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-05-25
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156317989>
3.3 IAS 18 - Intäkter

IAS 18 - Intäkter är den standard som behandlar intäkter och har ersatt den tidigare IAS 18 - Redovisning av intäkter, vilken fastställdes år 1982.26 Standarden behandlar och delar in intäkter i tre olika områden: försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag samt annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning. Tjänsteuppdrag behandlas även i IAS 11 och IAS 18 refererar till denna standard i anknytning till entreprenadavtal.27

Syftet med IAS 18 är att ange hur ett företag ska redovisa sina intäkter från olika transaktioner och händelser. Det blir därmed centralt att fastställa när en intäkt ska redovisas. Detta beskrivs i standaredens syfte, där anges det att ett intäkt ska redovisas när det är sannolikt att företaget erhåller framtida ekonomiska fördelar och att dessa kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.28 Centrala begrepp i denna definition är således sannolikt och tillförlitligt. Sannolikt syftar till osäkerheten som förekommer i den omgivning som företaget är verksam i. Osäkerheten kan bedömas med hjälp av finansiella rapporter och därefter sker en uppskattning om till exempel en tillgång är tillräckligt säker för att redovisas. Tillförlitligheten knyter istället an till att uppskattningen ska kunna göras på ett rätt och trovärdigt sätt. Är detta inte möjligt ska inte posten redovisas förrän tillförlitligheten är stor nog.29

I punkt 7 definieras en intäkt som:

”...det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet under en period, och som ökar företagets eget kapital, med undantag för ökningar som beror på tillskott från aktieägarna”.30

Utgångspunkten i definitionen är bruttoinflödet och det egna kapitalet blir därmed en beroende variabel som påverkas av intäktens storlek, vilken således blir den oberoende variabeln.31 Eftersom standarden primärt utgår från resultaträkningen har IAS 18 därmed ett resultatorienterat synsätt. Detta är avvikande från IFRS som överlag har ett balansorienterat synsätt. Dock kommer den nya standarden som är på väg att utvecklas i och med konvergensprojektet att ha ett balansorienterat synsätt.32

26 IAS 18, p. 2
27 Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 218-223
28 IAS 18, syfte
29 Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 220
30 IAS 18, p. 7
31 Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 218
32 Ibid., s. 33
3.4 Statement of Financial Accounting Concept No. 5

CON 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, behandlar kriterierna för redovisning och vilken information som ska finnas med i upprättandet av finansiella rapporter. Punkt 83 ger vägledning för intäktsredovisning och anger främst två kriterier för att en intäkt ska få redovisas vilka är realiserad eller realiserbar och intjänad.34

Realiserad eller realiserbar: En intäkt eller en vinst anses realiserad då produkten byts ut mot betalning och anses realiserbar då relaterade tillgångar har mottagits och de är konvertibla till en bestämd summa.35

Intjänad: Att intäkten får redovisas först när den är intjänad innebär att den sålda varan måste ha producerats eller levererats, att tjänsten ska ha utförts eller att annan aktivitet som är central ska ha fullgjorts. Intäkten anses utöver detta intjänad när företaget väsentligen har åstadkommit vad som har avtalats för att de ska ha rätt till intäkten. Redovisning av vinster innebär sällan denna intjänandeprocess utan uppstår istället vid transaktioner och därmed har kriteriet för intjänande mindre betydelse än realiseringskriteriet.36

3.5 Statement of Financial Accounting Concept No. 6

CON 6, Elements of Financial Statements, används i utformningen av finansiella rapporter och har ersatt tidigare CON 3. Standarden definierar tio olika element som är relaterade till varandra vid prestationssättning och status av en enhet.37

En intäkt definieras i CON 6 punkt 78 som:

"Revenues are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity’s ongoing major or central operations."38

Definitionen innebär således att intäkter är inflöden eller ökning av företagets egna kapital alternativt minskning av dess skulder, som en följd av produktion av varor eller tjänster eller andra centrala aktiviteter i verksamheten.

33 Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, s. 4
34 Ibid., s. 30
35 Ibid., s. 30
36 Ibid., s. 30
37 Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, s. 6
38 Ibid., s. 30
4. Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen kommer att ge läsaren en förőjupad förståelse i de olika organisationerna som är aktuella för uppsatsen. Här diskuteras även varför internationella skillnader kan uppstå samt vilka skillnader som existerar mellan IFRS och US GAAP. Därefter följer ett avsnitt som behandlar hur konvergensprojektet mellan IASB och FASB började samt hur de fortlöper. Slutligen redogörs för Kanada som redan har övergått till IFRS.

4.1 IASB


IASB är en del av IFRS Foundation och har sitt huvudkontor i London. De har i huvuduppgift att utforma och publicera redovisningsstandarderna IFRS, vilka tidigare benämndes IAS när IASC gav ut standarderna. Standarderna är principbaserade, vilket innebär att de är mer generella och har kvalitativa egenskaper jämfört med regelbaserade, där standarderna är mer specifika och exakta. IASB har i arbetsuppgift att utveckla standarder som är högkvalitativa, begripliga, bindande och globalt accepterade.\(^{41}\)

4.2 FASB


\(^{40}\) Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 6-7
\(^{41}\) Marton et. al, IFRS - i teori och praktik, s. 7-9
vilka även dem har motsvarande ansvar men för statliga organisationer. FASB:s verksamhet är oberoende av dessa organisationer. FASB har i huvudsyfte att formuleras och förbättra standarder som används i upprättandet av företagets finansiella rapporter, vilka ska förse investerare och andra externa intressenter med information. Organisationen SEC, vilken beskrivs nedan, har delegerat uppgiften att utveckla nya standarder till FASB, men har fortfarande auktoritet att fastställa dem.42

4.3 SEC


4.4 Anledningar till internationella skillnader

Nedan presenteras fem anledningar vilka kan gett upphov till internationella skillnader. Avsnitt 4.5 kommer därefter att redogöra vilka skillnader som existerar mellan IASB:s och FASB:s Regelverk gällande intäktsredovisning.

4.4.1 Kultur

Att redovisningen skiljer sig mellan länder kan bero på olika faktorer, där kultur och omgivning kan ha stora inslag. Ett lands kultur skapar flera grundläggande värden hos en individ, vilka kommer att påverka individens beteende och struktur. Detta kommer i sin tur att påverka redovisningen som individen upprättar. Hofstede har urskilt fyra olika dimensioner som påverkar en individs kulturella uppfattning vilka är individualism versus collectivism, power distance, uncertainty avoidance samt masculinity versus femininity. Dimensionerna rankas och därefter kan ländernas olika kulturer jämföras. Gray har utifrån Hofstede:s dimensioner utvecklat en egen metod utformad för att

---

42 FASB (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-10
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

43 U.S Securities and Exchange Commission (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-22
<http://sec.gov/about/whatwedo.shtml>

44 FASB (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-22
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>
användas vid jämförande inom redovisningsområdet. Han formade följande klassificeringar: professionalism versus statutory control, uniformity versus flexibility, conservatism versus optimism samt secrecy versus transparency. Det har dock visat sig svårt att använda dessa metoder för att jämföra skillnader i finansiella rapporter, då resultatet tenderar att bli vagt och indirekt.45

4.4.2 Finansiärer
Då ägandeförhållandet och således finansieringen skiljer sig mellan länder, ställs olika krav på den finansiella rapporteringen och informationen som tilldelas ägarna. Detta kommer därmed leda till att rapporteringen utformas olika och innehåller varierande information. I Tyskland, Frankrike och Italien finansieras företag ofta av banker eller är familjeägda. I USA och Storbritannien sker istället finansieringen via privata aktieägare. Denna skillnad ger upphov till att tillgången på information är olika för intressenterna. I företag med ett fåtal ägare är förhållandet närmre mellan parterna och det är lättare för ägaren att få tillgång till information samt att delta i beslutsfattandet. De privata aktieägarna har däremot svårare att ta del av denna direkta information och efterfrågar således en mer detaljerad finansiell rapportering, vilken innehåller mer utförlig information. Därmed kommer ägarförhållandet och vilken typ av finansiering företaget har att leda till olikheter i redovisningen och dess lagstiftning.46

4.4.3 Kontinental och anglosaxisk tradition
Kontinental och anglosaxisk tradition är två olika civilrättsliga traditioner. Den kontinentala traditionen utgår ifrån lagstiftningen medan den anglosaxiska istället baseras på praxis. Skillnaden mellan traditionerna innebär att redovisningen enligt kontinental tradition följer bolagsrätten, vilken innefattas av civillagstiftningen, medan i den anglosaxiska traditionen har bolagsrätten och redovisningen arbetats fram av redovisningsprofessionerna. Historiskt sett har även ägarstrukturen sett olika ut för de skilda grenarna och bidragit till varierande traditioner. Inom kontinental tradition har ägandet ofta dominerats av staten och banker, vilka har haft ett fåtal ägare exempelvis familjeföretag. I den anglosaxiska traditionen har däremot antalet ägare varit större och företag har i större utsträckning varit börsnoterade. Detta har lett till att behovet av extern redovisning inom anglosaxisk tradition har varit större, då dessa ägare inte har tillgång till information i samma utsträckning som ägarna i ett familjeföretag har.47

4.4.4 Ytterligare anledningar
En annan anledning till varför internationella skillnader uppstår kan exempelvis vara rättssystem, där det allmäna rättssystemet påverkar grunden och utformningen av redovisningsreglerna.

45 Nobes & Parker, Comparative International Accounting, s. 29-31
46 Ibid., s. 33-35
47 Smith, Redovisningens språk, s. 74-76
Ekonomiska och politiska händelser har även påverkat utformningen av redovisningsreglerna, till exempel ledde den ekonomiska krisen i USA på 1920- och 1930-talet till att ”the Securities Exchange Act” utformades, vilken krävde omfattande upplysningskrav från företagen.  

4.4.5 Regelbaserad kontra principbaserad redovisning


Påtagliga fördelar med regler är:

- Ökad jämförbarhet.
- Ökad verifierbarhet för bland annat revisorer.
- Reducerande möjligheter för resultattförvaltning genom bedömningar.
- Förbättrad kommunikation av normbildarnas avsikter.

Regler kan uppstå på grund av att den gällande principen är bristfällig. En standard kan dock i vissa fall förbättras genom att ta bort regler, vilket kommer att leda till ökad tydlighet och minskad komplexitet. Tydliga principer kan reducera alternativa redovisningsmetoder och samtidigt öka jämförbarheten.  


---

48 Nobes & Parker, Comparative International Accounting, s. 32, 39-40
49 Nelson, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards, Accounting Horizons, s. 91-101
50 Nobes, Rules-based standards and the lack of principles in accounting, Accounting Horizons, s. 26
51 Ibid., s. 25-34
52 Schipper, Principle-based accounting standards, Accounting Horizons, s. 61-71
4.5 Skillnader i IFRS:s och US GAAP:s hantering av intäktsredovisning

Nedanstående tabell förklarar hur IFRS och US GAAP behandlar olika situationer relaterade till intäktsredovisning.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Kategori</th>
<th>IFRS</th>
<th>US GAAP</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tidpunkt för intäktsredovisning</td>
<td>Intäkten ska sannolikt generera framtida ekonomiska fördelar, samt att intäkten och kostnaden ska kunna mätas tillförlitligt.</td>
<td>Intäkten ska vara realiserad eller realiserbar, samt intjänad.</td>
</tr>
<tr>
<td>Villkorad försäljning</td>
<td>Intäkten ska tas upp då köparen övertagit betydande risker och fördelar.</td>
<td>Trots att eventuell leverans är genomförd får intäkten tas upp först då samtliga villkor är uppfyllda.</td>
</tr>
<tr>
<td>Sammansatta transaktioner</td>
<td>Försäljningen ska delas upp då ett separat värde av varan respektive tjänsten kan urskiljas. Om de har ett marknadsmässigt sammanband intäktsredovisar de tillsammans.</td>
<td>Den multipla leveransen ska särskiljas i olika enheter då de specifika kriterierna i standarden är uppfyllda. Varje enhet värderas därefter separat.</td>
</tr>
<tr>
<td>Diskontering av framtida intäkter</td>
<td>Vid uppskjutet inflöde av likvida medel eller motsvarande kräver IFRS diskontering av det framtida beloppet till ett nuvärde.</td>
<td>Diskontering krävs endast i ett fåtal situationer, bland annat fordringar med betalningsvillkor som är längre än ett år eller vid en del branschspecifika situationer.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 1. Illustrerar skillnader i intäktsredovisning mellan IFRS och US GAAP. De områden som tas upp är utvalda på grund av dess relevans och stora påverkan.  

53 PwC, IFRS and US GAAP: similarities and differences, s. 26-36
4.6 Konvergensprojektet


4.6.1 Norwalk Agreement

År 2002 undertecknade FASB och IASB Norwalk Agreement, ett avtal om konvergensprojektet Convergence of Global Accounting Standards. Detta är ett projekt som syftar till att identifiera och eliminera skillnaderna mellan de två regelverken för att uppnå en internationell samordning. Harmoniseringen kommer att leda till ökad jämförbarhet mellan företag, vilket i sin tur underlättar för internationella investerare. Projektet kommer även att minska redovisningskostnaderna för globala företag som är verksamma i flera länder, eftersom företaget endast behöver upprätta de finansiella rapporterna enligt ett system, vilket synnerligen är kostnadseffektivt.55

4.6.2 Memorandum of Understanding

Memorandum of Understanding, MoU, utfärdades år 2002 av IASB och FASB och syftade främst till att harmonisera redovisningssystemen samt att organisationerna skulle samarbeta i utvecklingen av nya standarder.56 Detta var en bekräftelse på Norwalk Agreement och blev återigen fastställt år 2006 vid organisationernas sammanträde. I det nya utfärdandet år 2006 fastställdes IASB och FASB väsentliga prioriteringar som skulle uppnås fram till år 2008.57

54 PwC, IFRS and US GAAP: similarities and differences, s. 99-100
55 Marton et. al, IFRS – i teori och praktik, s. 15
56 Erchinger & Melcher, Convergence between US GAAP and IFRS: Acceptance of IFRS by the US Securities and Exchange Commission (SEC), Accounting in Europe, s. 127
57 FASB, Completing the February 2006 Memorandum of Understanding: A progress report and timetable for completion, 2008
Det var främst tre principer som låg till grund för de prioriteringar som fastslogs:

- Konvergering av redovisningsstandarder kan bäst uppnås genom utveckling av gemensamma högkvalitativa standarder.
- Att försöka eliminera skillnader mellan två standarder som är i behov av signifikant förbättring är inte det bästa sättet att utnyttja IASB:s och FASB:s resurser, istället bör en ny standard utvecklas vilken förbättrar den finansiella informationen som ska tilldelas investerarna.
- I arbetet att förse investerarna med den information de vill ha, bör IASB och FASB söka konvergenc genom att ersätta standarderna som är i behov av förbättring med en gemensam standard.58


58 FASB, Completing the February 2006 Memorandum of Understanding: A progress report and timetable for completion, 2008
59 Ibid.
60 FASB, FASB and IASB Reaffirm Commitment to Memorandum of Understanding: A Joint Statement of the FASB and IASB, 2009
4.7 Utkast till nya standarder inom konvergensprojektet

Konvergensprojektet omfattar många delmoment däribland föreställningsramen och intäktsredovisning, vilka i dagsläget är högst aktuella. I detta avsnitt redogörs för hur dessa två områden kommer att utformas och vad konvergensen har inneburit.

4.7.1 Conceptual Framework

I oktober år 2004 beslutade IASB och FASB att utveckla en gemensam förbättrad föreställningsram som bygger på de båda redan existerande ramverken. I denna fokuserades på förändringar i omvärlden från den tidpunkten då de befintliga föreställningsramarna utvecklades, samt att prioritera frågor som berör och kortssiktigt gynnar arbetet med andra frågor som utförs i andra projekt. Detta handlar först och främst om företag i den privata sektorn. Projektet pågår fortfarande i stor utsträckning och avsikten är att utveckla en förbättrad gemensam föreställningsram som bistår med en god grund för att utveckla redovisningsstandarder i framtiden. För FASB är denna föreställningsram avgörande för att uppnå målsättningen att utveckla standarder som är principbaserade.61

Projektet är indelat i åtta faser, varav de första sju behandlas genom planering, research och inledande överläggningar. Därefter utfärdas dokument vilka är öppet för kommentarer från allmänheten. Efter det följer ytterligare överläggning med kommentarerna i beaktande. En fas är redan avklarad den 28 september 2010 och tre faser är just nu aktiva.62

4.7.2 Revenue Recognition

Då intäktsredovisning har lett till många problem och felaktig redovisning för företag i länder som följer antingen IFRS eller US GAAP, har IASB och FASB påbörjat ett gemensamt projekt som behandlar detta område. Detta är en del av konvergensprojektet mellan FASB och IASB och målsättningen är att utveckla en gemensam global standard gällande intäktsredovisning, som är principbaserad och mer förståelig i sina begrepp.63


61 FASB (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-16 <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?site=FASB&c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%3FProjectUpdatePage&cid=900000011090#%23>
62 Ibid.
63 Marton et. al, IFRS – i teori och praktik, s. 216
kommentarer. Genom dessa ansträngningar önskar IASB och FASB komma fram till en gemensam standard som behandlar intäkter. Denna ska:

- Eliminera motsägelser och svagheter i de existerande standarderna.
- Tillhandahålla ett ramverk för intäktssågor.
- Öka jämförbarheten mellan företag, industrier, kapitalmarknader.
- Bestå av användbar information till användare av finansiell information.
- Förenkla upprättandet av finansiella rapporter. 64

Tabellen nedan återger i korthet den nya standardens föreskrifter på de utvalda områden där skillnaderna mellan de befintliga standarderna illustrerades i Tabell 1.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Kategori</th>
<th>Exposure Draft</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tidpunkt för intäktssredovisning</td>
<td>Intäkten ska redovisas när villkoren enligt prestation och överföring är uppfyllda. En tillgång är överförd då motparten tagit kontroll över tillgången.</td>
</tr>
<tr>
<td>Villkorad försäljning</td>
<td>Varje prestation som över tiden utförs ska mätas i relation till fullständigt genomförd prestation och därefter intäktssredovisas. Det huvudsakliga syftet är att avbilda överföringen av kontroll till konsumenten.</td>
</tr>
<tr>
<td>Sammansatta transaktioner</td>
<td>Vid försäljning av både vara och tjänst ska varje enhet redovisas separat om varan eller tjänsten är uppenbar. Om försäljningen inte går att särskilja ska redovisningen ske gemensamt tills det går att göra en distinktion.</td>
</tr>
<tr>
<td>Intäktssredovisning vid försäljning av tjänst</td>
<td>Den nya standarden särskiljer inte försäljning av varor och tjänster, utan definierar båda som kundkontrakt. Kundkontrakt definieras utförligt och samtliga kriterier enligt standarden måste vara uppfyllda.</td>
</tr>
<tr>
<td>Diskontering av framtida intäkter</td>
<td>Vid framtida inbetalning ska intäkten justeras med hänsyn till pengarnas tidsvärde. Beloppet ska nuvärdesberäknas och återspeglas det pris som konsument skulle betalat vid den tidpunkt som varan eller tjänsten överförörs.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 2. Illustrerar hur den nya standarden kommer att utforma och behandla områden inom intäktssredovisning. De utvalda områden är desamma som togs upp i Tabell 1. 65

64 Exposure Draft ED/2011/6, s. 5
65 Ibid., s. 18-34
4.8 Kanadas konvergering till IFRS

Beslutet att implementera IFRS i Kanada togs inledningsvis år 2006. FEI, vilka är Kanadas kommitté för företagsrapportering, gav sitt fulla stöd till anammandet av IFRS. Publika företag var tvungna att börja rapportera enligt IFRS, medan privata fick välja. Det fanns en förväntan att bland annat transparensen skulle öka då IFRS är mindre styrande i sina standarder än kanadensiska GAAP, vilket skulle resultera i mer förklaringar kring de redovisningsmässiga val som har gjorts.66

Det har emellertid riktats skepsis mot fördelarna för Kanada med att adoptera IFRS. Ett argument är att en stor del av Kanadas handel sker med USA, som inte har anammat IFRS, vilket minskar fördelarna med IFRS som de europeiska företagen har åtnjutit då de har stora ekonomiska utbyten med varandra och samtliga länder övergick relativt samtidigt. Fortsättningsvis finns tvivel om huruvida jämförbarheten har ökat mellan kanadensiska och amerikanska företag, då de har olika regelverk. Om jämförbarheten är ett huvudargument för implementeringen av IFRS, beror framgången sannolikt på vem det är som använder de kanadensiska finansiella rapporterna.67

66 Walsh, IFRS Comes to Canada, Financial Executive s. 14-15
67 Godsell & Welker, Inconclusive Evidence, CA Magazine, s. 44
5. Empirisk data


5.1 Intervju - Eva Törning


IASB och FASB verkar se ett problem med att de existerar två regelverk eftersom de vill konvergera de två. Detta gör däremot inte Törning. Hon anser att IFRS ska användas i hela världen men är ödmjuk inför det faktum att det är en väldigt stor kapitalmarknad i USA och det inte är enkelt, varken politiskt eller praktiskt, att gå över till IFRS. Dessutom är det tveksamt om USA kommer att överge US GAAP, vilket är ett nederlag i och med att väldigt många länder redan har anammat IFRS. Hon nämner Kanada som ett exempel, men med förbehåll för att US GAAP inte är Kanadas regelverk och
att den kanadensiska kapitalmarknaden inte är tillnärmelsevis lika stor som den amerikanska, vilket gör det svårt att dra paralleller dem emellan. US GAAP har visserligen marginaliserats väldigt mycket i och med IFRS framfart men är emellertid fortfarande ett otroligt viktigt regelverk eftersom USA har den största kapitalmarknaden. Dock framhåller hon att även om USA skulle gå över till IFRS är det inte säkert att det blir en stor skillnad eftersom de lever i en miljö där de har branschtolkningar vilka de håller fast vid. Hon menar att redovisning och även IFRS är kulturellt betingat. Om USA går över till IFRS är det möjligt att de behåller sina branschstandarder, vilket leder till ett regelbaserat system inom IFRS och då kanske inte förändringen blir så stort trots allt. Törning ser en fördel i om de anpassar sina branschstandarder till IFRS. Detta kan ge möjlighet för andra användare att hämta vägledning från dem.

5.2 Intervju - Eva Melzig Henriksson och Ann-Margareth Wictorsson


5.3 LÄNDER SOM ANVÄNDER SIG AV IFRS

Användning av IFRS

Diagram 1: Diagrammet illustrerar länderns förhållningssätt till IFRS. Undersökningen omfattar totalt 174 länder. Modellen är utformad av uppsatsens författare.


6. Analys

Analysen kommer att sammanfoga den teoretiska referensramen med det empiriska materialet för att besvara de huvudsakliga frågeställningarna. Läsaren förses med en fördjupad analys genom att strukturerat genomgå tre avsnitt vilka behandlar de väsentligaste frågorna som formulerades i problematiseringen.

6.1 Hur har internationella skillnader uppstått och hur har dessa gett upphov till två regelverk?

Olikheter mellan IFRS och US GAAP har uppstått redan från gammal tradition. I USA har den anglosaxiska traditionen grundat värderingar och tolkningar, vilket har utformats av redovisningsprofessioner. I andra länder som tillämpat IFRS har däremot den kontinentala traditionen dominerat, vilket i sin tur har påverkat deras värderingar och tolkningar. Dock har IFRS utvecklats av flera länder med olika traditioner vilket innebär att IFRS inte helt kan tolkas som ett resultat från en kontinental tradition. IFRS torde således ha inslag av både anglosaxisk och kontinentalt tradition, vilket bör underlätta en konvergens mellan IFRS och US GAAP. Länder som ursprungligen haft en kontinental tradition i sin ägarstruktur med få privata investerare tenderar i dagsläget att gå mot en mer anglosaxisk tradition i den bemärkelsen att ägarstrukturen består av fler externa investerare. Alla faktorer som påverkar normbildningen samt finansiärerna ställer traditionellt olika krav. För närvarande ställs högre krav på de finansiella rapporterna då investerare kräver mer information än tidigare. IFRS:s föreställningsram anger att finansiella rapporter utformas för externa aktörer och då fler länder använder sig av IFRS kan man urskilja en trend som går från kontinental tradition mot en struktur med fler finansiärer. Inom detta område har olikheterna mellan länderna således minskat.


Att olikheter existerar beror på flertalet faktorer och att eliminera dessa skillnader torde inte göras utan svårigheter. Kultur har tidigt skapat grundläggande värderingar inom en region, vilket i sin tur har lett till olikheter inom utformandet av redovisningen. Eftersom kultur i stor utsträckning har präglat redovisningens utveckling bör således en förändring i kultur föregå en förändring i


I båda intervjuerna har det även understudits att US GAAP i grunden är principbaserat men att regelverket ofta uppfattas som regelbaserat på grund av branschsensitive standarder och strikta implementeringsguider. Eva Törning poängterar att US GAAP är principbaserat i den aspekten att föreställningsramen används som utgångspunkt och vägledning, vilket även återfinns inom IFRS. I utformningen av IFRS:s föreställningsram inspirerades den dessutom av US GAAP:s ramverk, vilket Törning framhavde i intervjun. Melzig Henriksson och Wictorsson menar att med ett regelbaserat
system blir det svårt att avgöra vilken standard som ska användas, vilket i sin tur är väldigt tidskrävande. Slutligen anser de att det är syftet med redovisningen som avgör vilket regelverk av regel- och principbaserat som är att föredra.

6.2 Vad innebär konvergensprojektet och hur har det påverkat utvecklingen av föreställningsramen och intäktsredovisningen?


Konvergensprojektet innefattar många delmoment, däribland utvecklandet av en gemensam föreställningsram och en samordnad intäktsredovisning. I den teoretiska referensramen illustrerar Tabell 1 de skillnaderna i intäktsredovisning som existerar mellan IFRS och US GAAP. Därefter redogör Tabell 2 för hur den gemensamma standarden kommer att utformas i dess föreskrifter på de nämnda områden inom intäktsredovisning.


34

Törning har följt utvecklingen av konvergensprojektet och når det första utkastet kom ut ansåg hon att kritiken det fick var befogat. En konkretisering krävdes, vilket var åtgärdat i det andra utkastet. Melzig Henriksson påpekar att i sitt arbete upplever hon att IAS 18 inte ger särskilt tydliga riktlinjer och Wictorsson instämmer att en bättre begriplighet i standarden är erforderligt. Detta är även ett problemområde som IASB och FASB arbetar för att eliminera i den gemensamma standarden.


6.3 Hur ser en potentiell utgång av konvergensprojektet ut och hur kan ett nytt globalt regelverk utformas?


Kanada har som tidigare behandlats i avsnitt 4.8.1 antagit IFRS och övergett GAAP-reglerna. Transfereringen bemötes till en början med många positiva reaktioner och de kanadensiska
foretagen uppvisade stort tillmotesgående. Övergången har dock inte genererat de fördelar Kanada förväntade sig att de skulle ta del av eftersom en betydande del av deras handel sker med USA.

Att Kanada har anammat IFRS påvisar att en övergång är genomförbar och således bör även USA kunna implementera IFRS. Däremot är en parallell mellan USA och Kanada inte fullständigt rättvisande och korrekt då länderna i många hänseenden skiljer sig åt. Det är vanskligt att konstatera att om Kanada kan övergå kan även USA det, av två anledningar vilka Törning nämner i sin intervju. Den första är att US GAAP inte var Kanadas egna regelverk från början vilket torde göra det lättare för dem att lämna US GAAP. Fortsättningsvis är Kanada inte ens tillnärmelsevis en lika stor kapitalmarknad som USA. US GAAP har marginaliserats i och med IFRS:s tillväxt, dock är USA den största kapitalmarknaden och av den anledningen är regelverket fortfarande viktigt. Detta menar Törning är ett nederlag då många länder under de senaste åren har anammat IFRS, vilket även illustreras i Diagram 1 där det framgår att mer än hälften av världens länder använder sig av detta regelverk.
7. Slutsats


Processen att utveckla en gemensam standard som behandlar intäktsredovisning har visserligen varit lång, men om förslaget till den nya gemensamma standarden kommer att antas och visar sig vara lyckosam, då kan det konstateras att detta är en metod att konvergera de två regelverken på. Detta blir ett ställningstagande av IASB och FASB att avgöra om nyttan av konvergens väger upp kostnaderna som uppstår och den tid som krävs. Även IASB och FASB har konstaterat att förbättra och eliminera skillnader mellan de standarder som finns i dagsläget inte är effektivt. För att förse investerare med efterfrågad information bör de söka konvergens genom att ersätta de standarder
som är i behov av förbättring med nya gemensamma standarder vilket är vad som har skett med intäktsredovisningen, om Exposure Draft:et blir antaget.

Förutsättningarna talar för att IFRS på endera sätt kommer att implementeras i USA och inte tvärt om, det vill säga att US GAAP kommer att implementeras i resten av världen för att uppnå ett gemensamt globalt regelverk. Frågan som för närvarande lämnas obesvarad är vilken alternativ utgång som kommer att förverkligas. Ett potentiell situation är att USA anammar IFRS efter modifiering av de principbaserade IFRS-standarderna. Ett annat alternativ är att US GAAP kommer att kvarstå och de två regelverken blir avbildningar av varandra efter att successivt ha ersatt samtliga befintliga standarder med gemensamma standarder, vilket är vad som i nuläget sker med intäktsredovisningen. Slutligen att USA direkt implementerar IFRS-standarderna anses inte enligt uppsatsens analys som ett relevant alternativ.

Många länder i världen har hittills anammat IFRS och dessa länderns användare av de finansiella rapporterna, i synnerhet Kanadas, skulle otvivelaktigt gynnas av en övergång från USA:s sida. Detta eftersom den amerikanska kapitalmarknaden är stor och många länder har intresse av och utbyte med USA. Emellertid är detta ett av de stora problemen med USA:s övergång. USA har en tillräckligt stor kapitalmarknad för att kunna fortsätta med eget regelverk samt att många andra länder är har stark anknytning till dem och den finansiella redovisningen, och inte tvärt om. Detta minskar USA:s incitament att konvergera.

7.1 Vidare diskussion och förslag på fortsatt forskning

Det har i uppsatsen tydliggjorts att konvergensprojektet ännu inte är avslutat och ett förslag på vidare forskning är således att analysera hur resultatet visar sig när projektet är slutfört. Det kan då i större utsträckning göras en empirisk dataanalys som kan ligga till grund för en praktisk jämförelse.

Ett ytterligare ämne som kan diskuteras är om konvergensprojektet inom intäktsredovisning är generellt applicerbart, det vill säga att om tillvägagångssättet att utveckla en ny standard kan fortgå till dess att alla standarder är harmoniserade. Frågan uppkommer även om IASB och FASB har en konkret handlingsplan samt en tidsram inom vilken de menar att förverkliga den.
8. Referenslista

Litteratur

Bryman Alan & Bell Emma, Företagsekonomiska forskningsmetoder (2005), Upplaga 1:1, Liber

Lundahl Ulf & Skärvad Per-Hugo, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer (2009), Upplaga 3:12, Studentlitteratur AB

Marton Jan, Lumsden Marie, Petterson Anna Karin, Rimmel Gunnar & Lundqvist Pernilla, IFRS- i teori och praktik (2010), Upplaga 2, Sanoma Utbildning

Nobes Christopher & Parker Robert, Comparative International Accounting (2010), Upplaga 11, Pearson Education Limited


Smith Dag, Redovisningens språk (2006), Studentlitteratur AB

Artiklar


Godsell David & Welker Michael, Inconclusive evidence (2012), CA Magazine

Nelson Mark, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards (2003), Accounting Horizons

Nobes Christopher, Rules-based standards and the lack of principles in accounting (2005), Accounting Horizons


Schipper Katherine, Principle-based accounting standards (2003), Accounting Horizons

Walsh Mark, IFRS Comes to Canada (2010), Financial Executive

Yuhao Li, The Case Analysis of the Scandal of Enron (2010), International Journal of Business and Management
Regelverk, standarder och officiella dokument

Bayer AG, Form 20-F (2007)


FASB, FASB and IASB Reaffirm Commitment to Memorandum of Understanding: A Joint Statement of the FASB and IASB (2009)


IASB, Exposure Draft ED/2011/6 (2011)

IFRS-volymen, IAS 18 – Intäkter (2011), FAR Akademi AB

PwC, IFRS and US GAAP: similarities and differences, PwC (2011), IFRS readiness series

Statement of Financial Accounting Concepts No. 5

Statement of Financial Accounting Concepts No. 6

Elektroniska källor

FASB, Concepts Statements, Tillgänglig: 2012-05-25

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156317989>

FASB, Conceptual Framework- Joint Project of the IASB and FASB, Tillgänglig: 2012-04-16

<http://www.fasb.org/cs/ContentServer?site=FASB&c=FASBContent_C&pagemine=FASB%2FFASBContent_C%2FProjectUpdatePage&cid=900000011090#%23>

FASB, Facts about FASB, Tillgänglig: 2012-04-10 samt 2012-04-22

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

IASPlus, International Accounting Standards Committee (IASC), Tillgänglig: 2012-04-10


IASPlus, Use of IFRS by jurisdiction, Tillgänglig: 2012-04-24


[http://sec.gov/about/whatwedо.shtml >](http://sec.gov/about/whatwedо.shtml)

**Intervjupersoner**

Ann-Margareth Wictorsson, koncernredovisningskonsult, KPMG Malmö, 2012-04-27

Eva Melzig Henriksson, auktoriserad revisor, KPMG Malmö, 2012-04-27

Eva Törning, redovisningsspecialist, Grant Thornton Stockholm och Helsingborg, 2012-04-27
Bilaga 1. Intervjuguide

Vår intention med denna intervju är att få ta del av din expertis och uppfattning om konvergensprojektet mellan IASB och FASB samt om intäktsredovisning enligt IAS 18. Vi har medvetet utformat frågorna relativt breda för att inte begränsa dina svar. Vi ber dig besvara frågorna och om det uppstår några eventuella oklarheter kan du kontakta oss. Vi är väldigt tacksamma för din medverkan.

1. Vad ser du för huvudsakliga problem med intäktsredovisning enligt IAS 18? Har du i ditt arbete upplevt eventuella brister?

2. Har du någon uppfattning om förändringarna inom intäktsredovisning i samband med konvergensprojektet som nyligen har varit ute för kommentarer?

3. Vilka för- och nackdelar ser du med regelbaserad (t ex US GAAP) respektive principbaserad redovisning (t ex IFRS)?

4. Ser du något problem med att vi internationellt sett har två skilda regelverk, IFRS och US GAAP? Om ja, vilka?


6. Tror du att en harmonisering av IFRS och US GAAP är genomförbar? Om ja, inom vilken tidsram tror du att det kan uppnås?