LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen

FEKH95

Examensarbete Kandidatnivå

VT 2012

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 regelverk

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.

Metod: Medelst en deduktiv ansats genomförs en fallstudie med syftet att finna ett resultat till uppsatsens specifika undersökningskontext. Undersökningsmetoden som används är kvalitativa semi-strukturerade intervjuer samt kvalitativ dataanalys.

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 intervjupersonerna arbetar på världsomspännande revisionsbyråer och innehar expertis inom området. Analyserad data är insamlad från redovisninsprofessionen.

Resultat: Studien har resulterat i ett svar på vilka internationella skillnader som existerar samt orsaken till dessa. Genom en studie av föreställningsramen och intäktsredovisningen har konvergensprojektet kartlagts. Slutligen har redogjorts för möjliga utgångar av projektet.

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

Vi vill framförallt tacka de personer som deltagit i våra intervjuer, det har varit mycket värdefullt för uppsatsens resultat. Vi vill även rikta ett tack till vår handledare Erling Green. Ytterligare ett stort tack till alla personer i vår omgivning som har bidragit med sin kunskap och gett sitt stöd. Det har varit till stor hjälp.

Lisa Törnblom

Pernilla Källström

Innehållsförteckning

Sammanfattning 2

Abstracts 3

Förord 4

Förkortningar 8

1. Inledning 9

1.1 Exempel FIAT S.p.A och Bayer AG 10

1.2 Problemformulering 10

1.3 Syfte 11

1.4 Avgränsningar 11

2. Metod 12

2.1 Undersökningsdesign 12

2.2 Undersökningsstrategi: en kvalitativ studie 12

2.2.1 Kriterier för bedömning av en kvalitativ undersökning 12

2.2.2 Undersökningsmetod: kvalitativa semi-standardiserade intervjuer 13

2.2.3 Kvalitativ dataanalys: Grundad teori och teoretiskt urval 14

2.3 Deduktiv teori 14

2.4 Disposition 14

3. Institutionalia 15

3.1 IASB:s föreställningsram 15

3.2 FASB:s Conceptual Framework 15

3.3 IAS 18 - Intäkter 16

3.4 Statement of Financial Accounting Concept No. 5 17

3.5 Statement of Financial Accounting Concept No. 6 17

4. Teoretisk referensram 18

4.1 IASB 18

4.2 FASB 18

4.3 SEC 19

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

Bilaga 1. Intervjuguide 42

Förkortningar

FAF	Financial Accounting Foundation
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEI	Financial Executive International
GASB	Governmental Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principals

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."*[1]

Citatet framhäver det problem som existerar i en global värld med en finansiell och industriell kontakt som överskrider ländernas olika gränser. I nästa steg kommer denna aktivitet att påverka kraven på och utformningen av de finansiella rapporterna, vilka ska följa ländernas olika regelverk. Det är således globaliseringen som gett upphov till ett jämförbarhetskrav i de finansiella rapporterna och därmed ökar ett krav på ett gemensamt regelverk.

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.[2] 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.[3]

I dagsläget är harmonisering av intäktsredovisning en del av konvergensprojektet med stort fokus. Det har tidigare uppkommit många inkorrekta 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

FIAT och Bayers redovisning år 2006 visar de stora skillnader som kan uppstå vid användning av två olika regelverk, IFRS respektive US GAAP. I detta avsnitt återges dessa två exempel. Inledningsvis bilindustrikoncernen FIAT S.p.A som enligt IFRS redovisade en förlust om € 1 151 miljoner för räkenskapsåret 2006. Vid redovisning enligt US GAAP redovisades istället en förlust om € 545 miljoner för samma period.[6] Ett exempel därutöver är den tyska läkemedelskoncernen Bayer AG som för räkenskapsåret 2006 redovisade en vinst om € 1 695 miljoner enligt IFRS och motsvarande räkenskapsår enligt US GAAP genererade en vinst om € 269 miljoner.[7] Dessa illustrationer är från år 2006, då detta var året innan utlandsregistrerade företag noterade på den amerikanska börsen tilläts att endast redovisa enligt IFRS, utan en avstämning och komplettering mot US GAAP.[8]

1.2 Problemformulering

Mellan de två globala regelverken, IFRS och US GAAP, existerar skillnader vilka ger upphov till problem vid användningen av de finansiella rapporterna. I arbetet att eliminera dessa skillnader har de två organisationerna, IASB och FASB, inlett ett projekt för att uppnå konvergens. Det går att identifiera två centrala ämnesområden som har varit föremål för harmonisering, vilka i nuläget är aktuella inom konvergensprojektet. Dessa är utvecklandet av en gemensam föreställningsram och framtagningen av en gemensam standard gällande intäktsredovisning.

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 belysts.

Därutöver uppmanas läsaren notera att verben harmonisering, konvergering och samordning används synonymt i uppsatsen. Det är av yttersta vikt att påpeka att konvergensprojektet inte likställs med konvergeringen av föreställningsramen samt konvergeringen av intäktsredovisningen. Dessa är två av många delar inom konvergensprojektet där IASB och FASB för närvarande arbetar simultant med flera andra delområden till exempel leasing och många fler. Uppsatsen tar upp föreställningsramen och intäktsredovisningen som exempel på utvecklandet av gemensamma standarder inom konvergensprojektet. Vidare är det empiriska materialet relaterat till konvergensprojektet mindre omfattande då konvergensprojektet ännu befinner sig i en utvecklingsfas, vilket är en anledning till att empirisk data på området är bristfällig.

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

En fallstudie är en undersökning som endast omfattar ett eller ett fåtal fall vilka beskrivs mer ingående och ifrån flera infallsvinklar.[9] I uppsatsen genomförs en fallstudie, där konvergensprojektet redogörs som ett fall. Det som skiljer en fallstudie från övriga undersökningsdesigner är att forskaren ofta är intresserad av att belysa unika drag för ett specifikt fall snarare än att generera påståenden och slutsatser som gäller oberoende av tid och rum. Detta kallas för ett idiografiskt synsätt, vilket tillämpas i uppsatsens studie.[10] 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.[11]

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 skiljer sig denna uppsats sig åt från mängden, i den aspekten att den har en deduktiv ansats vilket beskrivs nedan.[12]

2.2.1 Kriterier för bedömning av en kvalitativ undersökning

De tre kriterier som lyfts fram för företagsekonomisk forskning är reliabilitet, replikerbarhet och validitet. Reliabilitet berör frågan om huruvida resultaten från en undersökning skulle bli densamma om samma undersökning skulle genomföras på nytt. Detta är dock oftast mer aktuellt inom kvantitativa studier. Replikerbarhet är ett annat kriterium som liknar reliabilitet. Emellanåt uppstår behovet av att upprepa en undersökning och det resultat andra forskare har kommit fram till.[13] 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.[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.[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.[16] Denna studie har genomförts med samtliga ovan nämnda kriterium i åtanke.

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 nyanserade 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.[17] Personerna som genomför en intervju presenterar en lista över förhållandevis specifika frågor som ska beröras under intervjun, vilket benämns intervjuguide.[18] Den intervjuguide som använts vid de genomförda intervjuerna återfinns i Bilaga 1.

För att hitta intervjupersoner tillfrågades sex revisionsbyråer via e-post om det fanns intresse av att ställa upp med sin expertis. Fyra svarade och slutligen genomfördes två intervjuer. Eva Törning arbetar som redovisningsspecialist på Grant Thornton i Stockholm och Helsingborg. Intervjun med henne genomfördes per telefon och hon hade inte tagit del av intervjuguiden innan telefonintervjun. Eva Melzig Henriksson är auktoriserad revisor på KPMG i Malmö och Ann-Margareth Wictorsson är koncernredovisningskonsult på KPMG i Malmö. Denna intervju genomfördes personligen och intervjuguiden skickades till dem innan intervjun. Intervjuerna skiljde sig åt i den bemärkelsen att

[14] Bryman & Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, s. 48
[15] Ibid., s. 307
[16] Ibid., s. 307
[17] Lundahl & Skärvad, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, s. 116
[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.

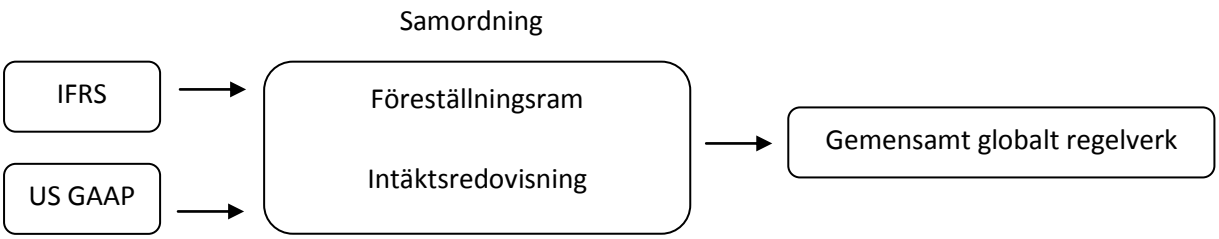
2.2.3 Kvalitativ dataanalys: Grundad teori och teoretiskt urval

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 frambringas med data från empiriska observationer som utgångspunkt.[19] Resultat från grundad teori består av begrepp, kategorier, egenskaper, hypoteser samt teori.[20] Genomgående i denna uppsats används det resultat som har utvunnits 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.[21] Den deduktiva processen har använts som utgångspunkt i denna uppsats.

2.4 Disposition



Figur 1: Bilden illustrerar en övergripande struktur på uppsatsens ämne och har verkat som utgångspunkt i uppsatsen. Viktigt att notera är att föreställningsramen och standarden för intäktsredovisning inte likställs redovisningsmässigt, vilket kan tolkas ur bilden. Det som likställs är processen att samordna föreställningsramen med processen att samordna intäktsredovisningen som två delar inom konvergensprojektet. Modellen är utformad av uppsatsens författare.

Uppsatsen kommer att följa en enhetlig struktur där varje kapitel kommer att inledas med hur möjliga internationella skillnader har uppstått, följt av vad konvergensprojektet har haft för inverkan på dessa. Här analyseras föreställningsramen och intäktsredovisning som delar inom konvergensprojektet. Slutligen presenteras en potentiell utgång av projektet. Denna struktur gäller alla kapitel förutom vid de empiriska intervjuerna där indelning istället sker efter intervjuerna som genomförts.

[19] Lundahl & Skärvad, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, s. 105
[20] Ibid., s. 451
[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 är ett ramverk för utformning av finansiella rapporter avsedda för externa användare som gavs ut av IASC år 1989. Denna hade en del likheter med den amerikanska motsvarigheten Conceptual Framework och har även den i syfte att skapa mer konsekventa regler. År 2001, vilket var året då IASB ersatte IASC, fastställde IASB att föreställningsramen fortfarande var aktuell och skulle fortsätta att gälla. Föreställningsramen används som utgångspunkt och vägledning för användaren. Vid situationer då en specifik standard motsäger föreställningsramen prioriteras därmed standardens bestämmelser.[22]

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

Under 1970-talet utvecklade FASB ett Conceptual Framework, vilket benämns Statements of Financial Accounting Concepts. Syftet med denna föreställningsram är att få bättre teoretisk grund för enskilda standarder samt att redovisningsreglerna ska vara mer konsekventa och mindre slumpartade.[24] Ramverket består av åtta delar, numera är dock de två första ersatta av och inkluderade i den åttonde och senast utgivna delen. Den tredje ersattes redan 1985 och återfinns numera i sjätte avsnittet. Det åttonde avsnittet utgör den första delen i konvergensprojektet i arbetet att utveckla en gemensam föreställningsram.[25]

[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 standardens syfte, där anges det att ett intäkt ska redovisas när det är sannolikt att förtaget 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.[33] 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 prestationsmätning 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 fördjupad 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

International Accounting Standards Board, IASB, bildades år 2001 genom en omstrukturering av organisationen IASC, International Accounting Standards Commitee. IASC bildades år 1973 av professionella redovisningsorganisationer från Australien, Kanada, Frankrike, Tyskland, Japan, Mexiko, Nederländerna, Storbritannien och Irland.[39] IASC fick kritik för att de till största del representerades av revisorsorganisationer och att representanterna inte hade en tillräckligt hög grad av oberoende gentemot sin föregående arbetsgivare. Detta gav upphov till förändring av organisationen, där en bredare representation med fler externa aktörer från näringslivet involverades och ett ökat oberoende infördes samt att mer offentliga handlingar och utövande publicerades för att uppnå en högre acceptansnivå. Efter att förändringen genomfördes ändrade verksamheten även namn från IASC till IASB.[40]

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

Financial Accounting Standard Board, FASB, startade år 1973 och är den organisation som upprättar redovisningsstandarderna US GAAP för privat sektor i USA. De ingår i en struktur som omfattar bland annat Financial Accounting Foundation (FAF), vilka har motsvarande ansvar som FASB för organisationer inom den privata sektorn, och Governmental Accounting Standards Board (GASB),

[39] IASPlus (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-10 <http://www.iasplus.com/en/resources/resource25>
[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 formulera 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

Innan den stora depressionen på 1930-talet saknades det restriktioner från statens sida på den amerikanska börsmarknaden. Efter kraschen inrättades SEC, Securities and Exchange Commission, år 1934 för att återuppbygga investerarnas förtroende genom att skapa tydliga regler och en trovärdig handel på marknaden. SEC har därmed i uppdrag att skydda och underlätta för investerare samt att bibehålla en rättvis, ordningsam och effektiv marknad. Som en följd av depressionen bildades på 1930-talet två nya lagar, benämnda ”acts”, Securities Act och Securities Exchange Act. Securities Act reglerar att investerare får finansiell och övrig information rörande värdepapper till allmän försäljning. Securities Exchange Act skapade SEC samt gav dem makt över alla aspekter av värdepappersmarknaden.[43] SEC innehar lagstadgad auktoritet att fastställa finansiella redovisningsstandarder för publika företag, men har som tidigare nämnts delegerat detta arbete till FASB.[44]

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 urskiljt 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 beslutsfattanden. 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 ägarstrukturerna 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 allmänna 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.[48]

4.4.5 Regelbaserad kontra principbaserad redovisning

Det går att se standarder ur ett perspektiv där graden av regelbasering stegvis ökar. Ju fler regler som tillkommer en i grunden principbaserad standard, desto mer regelbaserad blir den. Att addera regler till en standard ökar precisionen men även komplexiteten. Somliga områden inom redovisning är mer, alternativt mindre mottagliga, för regler. Precisering i en standard är ibland inte erforderlig, vilket leder till att de normbildare som utvecklar principer måste bestämma i vilken utsträckning de ska vara regelbaserade. Andra områden är mindre mottagliga och anpassningsbara till regler, specifika gränsvärden och dylikt, därför kan dessa te sig mer principbaserade. Yngre regelverk kan dessutom förefalla mer principbaserade på grund av att de inte haft mycket tid att ackumulera regler.[49]

Påtagliga fördelar med regler är:

- Ökad jämförbarhet.
- Ökad verifierbarhet för bland annat revisorer.
- Reducerande möjligheter för resultatförvaltning genom bedömningar.
- Förbättrad kommunikation av normbildarnas avsikter.[50]

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.[51]

Regelbaserad redovisning har avsikten att uppnå jämförbarhet. US GAAP:s standarder kan anses vara principbaserade sett till deras Concept Statements, vilka standarderna grundar sig på. De kan uppfattas mer som regelbaserade på grund av att de innehåller beståndsdelar som till exempel användningsområde, undantag och detaljerade implementeringsguider. Trots att US GAAP innehåller en varierande grad av detaljrikedom är det relativt sett mycket mer detaljerade jämfört med ett principbaserat regelverk.[52]

---

[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.

Kategori	IFRS	US GAAP
Tidpunkt för intäktsredovisning	Intäkten ska sannolikt generera framtida ekonomiska fördelar, samt att intäkten och kostnaden ska kunna mätas tillförlitligt.	Intäkten ska vara realiserad eller realiserbar, samt intjänad.
Villkorad försäljning	Intäkten ska tas upp då köparen övertagit betydande risker och fördelar.	Trots att eventuell leverans är genomförd får intäkten tas upp först då samtliga villkor är uppfyllda.
Sammansatta transaktioner	Försäljningen ska delas upp då ett separat värde av varan respektive tjänsten kan urskiljas. Om de har ett marknadsmässigt sammanband intäktsredovisas de tillsammans.	Den multipla leveransen ska särskiljas i olika enheter då de specifika kriterierna i standarden är uppfyllda. Varje enhet värderas därefter separat.
Intäktsredovisning vid försäljning av tjänst	IFRS tillåter alla metoder relaterade till beräkning av färdigställandegrad, däribland cost-to-cost metoden vilket är då uppkomna kostnader sätts i förhållande till totalt beräknade kostnader. I de fall resultat inte kan beräknas tillförlitligt ska intäkten tas upp till den del den täcker under perioden uppkomna kostnader. Om det finns en osäkerhet huruvida framtida intäkter kommer att täcka kostnaderna tillåts ingen intäkt att redovisas.	Generellt används metoder som speglar proportionellt utförande eller färdigställt utförande. Cost-to-cost metoden får däremot inte användas. Om intäkten inte kan beräknas tillförlitigt skjuts redovisningen upp.
Diskontering av framtida intäkter	Vid uppskjutet inflöde av likvida medel eller motsvarande kräver IFRS diskontering av det framtida beloppet till ett nuvärde.	Diskontering krävs endast i ett fåtal situationer, bland annat fordringar med betalningsvillkor som är längre än ett år eller vid en del branschspecifika situationer.

Tabell 1. Illustrerar skillnader i intäktsredovisning mellan IFRS och US GAAP. De områdens som tas upp är utvalda på grund av dess relevans och stora påverkan.[53]

[53] PwC, IFRS and US GAAP: similarities and differences, s. 26-36

4.6 Konvergensprojektet

Skillnader som har existerat och som fortfarande existerar har lett till att FASB och IASB har börjat arbeta mot konvergens och utvecklandet av ett gemensamt globalt regelverk. När IASC ombildades till IASB, började FASB och IASB omgående ett nära samarbete. Detta bland annat som en följd av att FASB-medlemmar började arbeta inom IASB och vise versa. Även skandalerna Enron och Worldcom ledde till att FASB började analysera om de behövde omformulera sitt regelverk till att bli mer principbaserat, liknande IFRS, och ett samarbete med IASB blev således aktuellt. År 2002 ingick FASB och IASB ett avtal om konvergens, vilket kommer att beskrivas nedan. Detta konvergensprojekt påverkade organisationen SEC och resulterade i att år 2007 godkändes det att utländska företag verksamma i USA med redovisning enligt IFRS, inte behövde redovisa med avstämning mot US GAAP. Det accepterades därmed att de finansiella rapporterna enbart kunde utfärdas enligt IFRS och ingen ytterligare redovisning behövde upprättas för att anpassas till de amerikanska redovisningsreglerna. År 2008 gav SEC förslag på gradvist arbete mot att US GAAP skulle ersättas av IFRS, vilket skulle komma att ske mellan år 2014 och 2016.[54]

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 fastställde 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 konvergens genom att ersätta standarderna som är i behov av förbättring med en gemensam standard.[58]

Organisationerna sammanträde återigen år 2008 och det bekräftades på nytt att utvecklingen av gemensamma högkvalitativa standarder skulle fortlöpa. De kom även överens om hur de skulle gå tillväga samt vilket slutdatum som pågående projekt skulle vara avslutade. Motsvarande prioriteringar som IASB och FASB gjordes år 2006, fastställdes även år 2008. Dessa var menade till att vara uppnådda år 2011. Det var elva områden som identifierades, varav sju antingen har en i nuläget utvecklad standard, ett överensstämmande avgörande eller att en standard är i process att utvecklas gemensamt mellan IASB och FASB. De sista fyra befinner sig i olika utvecklingsfaser mot att definiera deras problemområden.[59]

IASB och FASB bekräftade ännu en gång, i ett möte år 2009, att de prioriteringar och milstolpar som tidigare fastställdes år 2006 och 2008 fortfarande skulle gälla. De beslutade även att intensifiera ansträngningarna mot att uppnå dessa till år 2011. Därutöver framhävde de även sin fortsatta tro om att kapitalmarknader och investerare kommer att dra nytta av de fördelar vilket MoU-projektet syftar till att uppnå. I mötet poängterade de även att det är en utmaning att utveckla globala standarder då skillnader i kultur, lagar och kapitalmarknader existerar mellan länder. Från det att projektet startade år 2002 har de hanterat dessa skillnader och de menar att de kommer fortsätta att samarbeta intensivt till dess att projektet är fulländat och konvergens är uppnådd.[60]

[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 kortsiktigt 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]

I nuläget skiljer sig intäktsredovisningen mellan IFRS och US GAAP åt på så sätt att den förstnämnda är svår att förstå och tillämpa samt ger begränsad vägledning medan den senare ger industrispecifika krav och många regler. Detta gav upphov till det Discussion Paper som utfärdades 19 december 2008, vilket i sin tur ledde till ett Exposure Draft 24 juni 2010 som erhöll många kommentarer. Den 4 januari 2012 utfärdades därför ytterligare ett Exposure Draft som precis har varit föremål för

---

[61] FASB (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-16 <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?site=FASB&c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FProjectUpdatePage&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 intäktsfrågor.
- 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.

Kategori	Exposure Draft
Tidpunkt för intäktsredovisning	Intäkten ska redovisas när villkoren enligt prestation och överföring är uppfyllda. En tillgång är överförd då motparten tagit kontroll över tillgången.
Villkorad försäljning	Varje prestation som över tiden utförs ska mätas i relation till fullständigt genomförd prestation och därefter intäktsredovisas. Det huvudsakliga syftet är att avbilda överföringen av kontroll till konsumenten.
Sammansatta transaktioner	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.
Intäktsredovisning vid försäljning av tjänst	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.
Diskontering av framtida intäkter	Vid framtida inbetalning ska intäkten justeras med hänsyn till pengarnas tidsvärde. Beloppet ska nuvärdesberäknas och återspegla det pris som konsument skulle betalat vid den tidpunkt som varan eller tjänsten överförs.

Tabell 2. Illustrerar hur den nya standarden kommer att utforma och behandla områden inom intäktsredovisning. 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

I detta kapitel förses läsaren med en sammanfattning av de intervjuer som har genomförts. Varje intervju har ett eget avsnitt. Slutligen får ett diagram redogöra för i vilken utsträckning IFRS används. Detta är uppsatsens empiriska grund vilken därefter kommer att användas i analysen.

5.1 Intervju - Eva Törning

Eva Törning tycker att intäktsredovisning enligt IAS 18 i grunden är väldigt bra och upplever inga generella brister med den och hon förstår inte riktigt varför man var tvungen att göra om så mycket enligt det första utkastet. Emellanåt uppstår frågan huruvida det är en intäkt eller inte, men den menar hon förekommer oavsett vilket regelverk som används. Tillsammans gör IAS 18 och IAS 1 att det går någorlunda bra att utföra en korrekt intäktsredovisning. Vidare anser hon att det andra utkastet från IASB är bättre än det första då förändringar gjorts efter befogad kritik och utkastet har utformats mer som intäktsredovisning ser ut idag. Att teoretisera för mycket är inte bra vilket gör det andra utkastet bättre i jämförelse med det första. Det bör finnas en teoretisk grund, men den teoretiska grunden ska inte bli ett hinder för att tillämpa standarden.

Törning påpekar att det är en missuppfattning att US GAAP är regelbaserad då det regelverket precis som IFRS i grunden bygger på en föreställningsram. IFRS:s föreställningsram är dessutom inspirerad av föreställningsramen av US GAAP. I en jämförelse med IFRS uppfattas dock US GAAP som regelbaserat eftersom den omfattar betydligt fler regler. En nackdel med ett regelbaserat system är att det kräver mer att ta hänsyn till, samt att det blir mycket mer specialiststyrt. Fördelaktigt, menar Törning, är att det finns en helt annan trygghet i slutsatsen, för att det ofta finns ett uttalande som talar om vilka regler som finns inom vilken bransch och hur det skall tolkas. Ett principbaserat system kräver större dokumentation av slutsatsen och genererar många olika tolkningar och svar. Som ett exempel på detta nämner Törning HQ bank, där olika tolkningar ledde till en skillnad på 600 miljoner kronor mellan de två svaren. Törning nämner kultur som ett exempel på en faktor som påverkar bedömningar.

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

Ett generellt problem inom intäktsredovisning är att dela upp intäkten i dess olika delar, det vill säga vid en kombinerad försäljning av både vara och tjänst. Eva Melzig Henriksson anser att IAS 18 inte ger särskilt tydliga riktlinjer och skulle vilja se förbättringar inom detta. Däremot vill hon inte se en alltför detaljreglerad intäktsredovisning och inte ha branschspecifika standarder. Ett regelverk utan specifika standarder öppnar för egen tolkning och olika företag kan således göra olika bedömningar vid samma situation. Melzig Henriksson och Ann-Margareth Wictorsson anser därmed att en bättre begriplighet i standarden är välkommet. De har båda tagit del av sammanfattningar på Exposure Draft:en och varit delaktiga i interna utbildningar inom KPMG som upplyser om de senaste ändringarna. De avstår däremot att ta del av all information innan det finns ett fastställt beslut och ett datum för ikraftträdande. Detta för att undvika att misstolka om ett beslut har fattats eller om det endast varit ute för diskussion.

Melzig Henriksson och Wictorsson ställer sig positiva till konvergensprojektet och Melzig Henriksson säger att ”det kan inte vara annat än positivt i en global värld”. En klar fördel med konvergensprojektet är att regelverken har kommit närmare varandra och avvikelserna mellan regelverken är redan färre. De anser dock att det alltid kommer att finnas skillnader vad gäller till exempel bedömningar. Båda ser en fördel med att regelverken blir mer lika, men de ser å andra sidan inga oöverstigliga problem med två skilda regelverk. De tror att en konvergering är möjlig eftersom den redan har påbörjats. IFRS har redan implementerats och influerats av US GAAP, vilket de ser som en steg mot harmonisering. Melzig Henriksson och Wictorsson ser dock att US GAAP blir det ”segrande regelverket” och kommer att dominera ett framtida globalt regelverk. En anledning till detta är att USA har en stor kapitalmarknad och ett stort politiskt inflytande.

Vidare skulle ett globalt regelverk underlätta för investerarna, dock existerar problemet även mellan länder som använder IFRS då det finns lokala skillnader. Melzig Henriksson anger till exempel att skillnader finns mellan IFRS antagen av EU och IFRS i Japan, vilket minskar jämförbarheten. Det antas att då två företag i olika länder använder sig av IFRS, innebär det följaktligen att deras redovisning går att jämföra. Det kan därför vara lättare att uppfatta och identifiera skillnader mellan IFRS och US GAAP, då investeraren är medveten om att två olika regelverk används.

De konstaterar att det principbaserade regelverket ger större utrymme för tolkning, vilket kan både vara en fördel och en nackdel. Vid utformningen av en princip har det i vissa fall glömts att det är en människa som ska tolka lagtexten och redovisning består i mångt och mycket av beteendevetenskap, enligt Melzig Henriksson. Detta kan ge upphov till skillnader vid tolkning, då alla människor har olika beteende och värderingar. Wictorsson nämner även att kultur kan ha inflytande vid användningen av regelverken. Ett principbaserat regelverk öppnar för att kultur kan få större påverkan då det är mer generellt. Det regelbaserade har mer konkreta och strikta regler, vilket begränsar påverkan från andra faktorer, såsom beteende och kultur. Personer kan exempelvis ha olika förhållande till risk, vilket kan leda till olika tolkningar när en intäkt anses sannolik. US GAAP är väldigt omfattande och komplext, och Melzig Henriksson och Wictorsson anser att det är svårt att bedöma vilken standard som ska användas vilket kräver mycket tid. Slutligen argumenterar båda för att det är syftet med redovisningen som styr vilket som är bäst av ett regel- eller principbaserat regelverk.

5.3 Länder som använder sig av IFRS

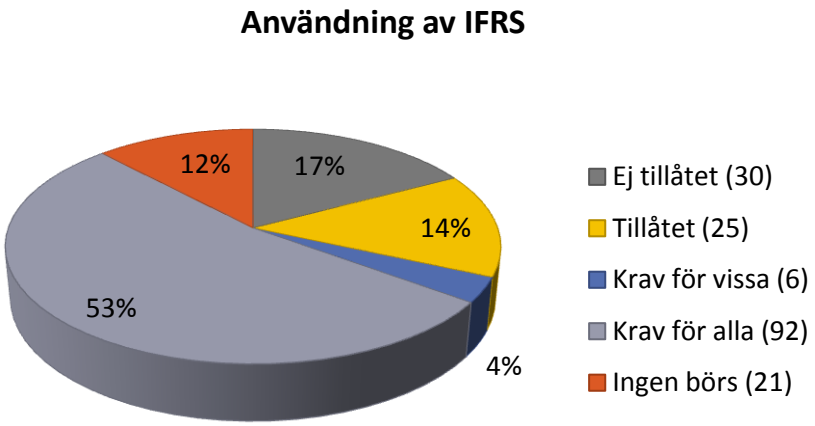


Diagram 1: Diagrammet illustrerad länders förhållningssätt till IFRS. Undersökningen omfattar totalt 174 länder . Modellen är utformad av uppsatsens författare. [68]

[68] IASPlus (Elektronisk), Tillgänglig: 2012-04-24 <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifrs>

Cirkeldiagrammet ovan illustrerar fördelningen av IFRS:s utbredning. Bredvid varje kategori går att, inom parentes, utläsa hur många länder som omfattas i absoluta tal. Den största andelen utgör 92 länder, där IFRS är ett krav. Guatemala, Jamaika, Kenya, Sydafrika samt de flesta inom EU är några länder som innefattas. I 30 länder är IFRS inte tillåtet, bland annat i Kuba, Indonesien och Thailand. [69]

[69] IASPlus (Elektronisk), Tillgänglig: < http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifrs> 2012-04-24

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 heldraget kan tolkas som ett resultat från en kontinental tradition. IFRS torde således ha inslag av både anglosaxisk och kontinental tradition, vilket bör underlätta en konvergens mellan IFRS och US GAAP. Länder som ursprungligen har 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.

Melzig Henriksson och Wictorsson lyfter fram att ett globalt regelverk skulle underlätta för de externa aktörer som tar del av de finansiella rapporterna. Dock kan det uppstå problem då länder implementerar och använder reglerna olika, vilket ger upphov till skillnader som kan vara svåra att notera. Det kan istället vara lättare att ha två olika regelverk, då användaren är medveten om detta och följaktligen att skillnader kan existera.

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

redovisningen. För att redovisningen ska kunna genomgå en omvandling krävs därmed att även kulturen förändras, vilket sannolikt är en lång och svår process. Ur intervjun hos KPMG framkom att Wictorsson stödjer detta resonemang, då hon anser att kultur har stort inflytande vid användningen av både IFRS och US GAAP. I synnerhet öppnar ett principbaserat regelverk för att kultur kan vara en faktor med stor påverkan. Även Törning påpekar att kultur har ett stort inflytande vid bedömningar. Den mänskliga faktorn nämner Melzig Henriksson som ytterligare en orsak till skilda bedömningar av liknande situationer och syftar på att användarna av regelverken tolkar olika utifrån sina egna värderingar. En ytterligare faktor som kan påverka att skillnader förekommer är att länder har olika rättssystem. Inom kontinental tradition ligger rättssystemet till grund för redovisningsregleringen och om ett globalt regelverk ska implementeras följer det logiken att även ett globalt rättssystem bör existera. Detta kan tolkas högst overkligt och ogenomförbart.

När US GAAP utvecklades var avsikten att forma ett principbaserat regelverk dock tog utveckling en annan vändning. Många specifika regler utvecklades på grund av kriser, skandaler och andra betydande händelser. Företaget Enron är ett exempel på en sådan skandal som gett upphov till nya och specifika regler inom intäktsredovisning. Redan under 1930-talet började reglerna stegvis skrivas ner i form av Securities Act och Securities Exchange Act. De utformades som mer instruktiva och detaljerade regler snarare än vägledande principer.

US GAAP, vilket står för Generally Accepted Accounting Principals, speglar i själva verket inte sitt namn, då ”principals” antyder att regelverket ska vara principbaserat. US GAAP är istället regelbaserat och det finns många branschspecifika standarder. Namnet indikerar dessutom att reglerna ska vara generellt accepterade, av till exempel företag, revisorer och litteratur på området. Detta var intentionen vid utvecklandet men är dock inte hur det har resulterat. Principerna är istället antagna och fastställda av SEC och således har andra parter liten påverkan i beslutsprocessen. Törning påpekar att ett regelbaserat regelverk tenderar till att bli specialiststyrt. Det finns dock en fördel med detta, då regelbaserade system ger en tillförlitlig slutsats eftersom det finns tydliga regleringar och uttalanden för vad som är korrekt eller inte, samt att det finns en anpassning för olika branscher.

I båda intervjuerna har det även understrukits att US GAAP i grunden är principbaserad men att regelverket ofta uppfattas som regelbaserat på grund av branschspecifika 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 framhävde 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 startade, som nämnt ovan, redan år 2002 i och med undertecknandet av Norwalk Agreement. I Memorandum of Understanding år 2006, 2008 och 2009 bekräftades det att arbetet mot konvergens skulle fortsätta. Dessa avtal är den övergripande överenskommelsen att regelverken ömsedigt ska samarbeta mot harmonisering. I avtalen har det fastställts milstolpar att arbeta efter. Dessa har emellertid visat sig svåra att uppnå då konvergensprojektets tidsram har varit tvungen att revideras. En anledning till detta är skillnader i kultur, lagar och kapitalmarknader som existerar mellan länder, vilket IASB och FASB konstaterade vid deras sammanträde år 2009. Konstaterandet påvisar att såväl normbildarna, IASB och FASB, som praktikerna, intervjupersonerna, upplever att problemet uppstår från samma faktorer.

Konvergensprojektet innefattar många delmoment, däribland utvecklandet av en gemensam föreställningsram och en samordnad intäktsredovisning. I den teoretiska referensramen illustrerar Tabell 1 de skillnader 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.

Den nya standarden kommer först och främst inte att göra en distinktion mellan varor och tjänster, utan den kommer istället att behandla bådadera uniformt. Detta innebär en förändring för både IFRS och US GAAP, då båda tidigare har haft separata standarder beroende på vilken produkt som sålts. Angående området villkorad försäljning kan det tolkas att den nya standarden mer kommer att likna IFRS:s nuvarande hantering. Här får US GAAP göra ett avsteg från deras tidigare föreskrifter och skillnaden medför att intäkten får redovisas tidigare. I dagsläget måste prestationen enligt US GAAP vara helt genomförd innan intäkten får redovisas. Den nya standarden fokuserar istället på överföringen av kontroll till konsumenten. Vid försäljning av både vara och tjänst, vilket i tabellen benämns sammansatta transaktioner, uppfattas inga markanta förändringar i det nya förslaget till den gemensamma standarden. I intervjun med personerna från KPMG lyfter Melzig Henriksson och Wictorsson fram problemet som uppstår vid en försäljning av vara och tjänst i kombination. Problematiken uppkommer i momentet att dela in intäkten i dess olika delar, det vill säga hur mycket av intäkten som tillhör vilken produkt. Eftersom förändringen i det nya utkastet inte är betydande kommer således detta problem att kvarstå. Den nya standarden kommer även att likna IFRS:s regler

relaterade till diskontering. Den framtida försäljningen ska återspegla pengarnas tidsvärde och därmed nuvärdesberäknas. Enligt US GAAP finns i nuläget en bestämd tidsgräns när ett belopp ska diskonteras samt att det finns speciella bestämmelser för olika branscher. Det nya förslaget ger därmed ett större utrymme för tolkning.

Törning har följt utvecklingen av konvergensprojektet och när 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.

Det nya standarden som hanterar intäktsredovisning kommer därmed att genomgå vissa större förändringar och andra mindre. Törning påpekade i sin intervjun att en del frågor kommer att uppstå oavsett vilket regelverk som används, exempelvis huruvida en intäkt är en intäkt eller inte. En ny standard kommer följaktligen inte att eliminera all osäkerhet då det fortfarande kommer att finnas ett tolkningsmoment, vilket kommer att medföra att skillnader mellan länders redovisning kvarstår. Detta kan även relateras till vad Melzig Henriksson påpekade om den mänskliga faktorn och Wictorsson om kultur. En globalt reglerande standard kommer således inte att leda till en uniform redovisning och världsomfattande tolkning.

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

Det verkar sannolikt att USA kommer att få göra den största uppoffringen i arbetet mot en harmonisering, då det globala regelverket till stor del kommer att likna IFRS. Ett huvudsyfte med det nya regelverket är att de ska vara principbaserat och mindre branschspecifikt. Detta är i dagsläget motsatsen till US GAAP som ter sig vara ett regelbaserat regelverk med många standarder som behandlar specifika branscher. Törning diskuterar dock att USA möjligen inte kommer att behöva göra uppoffringar då de kan anta IFRS men fortfarande behålla en regelbaserad redovisning tolkad inom ramarna för IFRS. De kommer då att behålla de branschspecifika standarderna och en positivt effekt av detta är att andra användare av IFRS kan hämta vägledning från dessa. Melzig Henriksson och Wictorsson uppfattar dock US GAAP som det segrande regelverket i den aspekten att ett nytt globalt regelverk kommer domineras av influenser från US GAAP. De nämner att IFRS i många hänseenden redan använt sig av US GAAP i utvecklandet av nya standarder, vilket kan antyda att US GAAP kommer att ha stort inflytande på ett framtida globalt regelverk.

Kanada har som tidigare behandlats i avsnitt 4.8.1 antagit IFRS och övergett GAAP-reglerna. Transfereringen bemöttes till en början med många positiva reaktioner och de kanadensiska

företagen uppvisade stort tillmötesgående. 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

Syftet med uppsatsen var att inledningsvis analysera vilka skillnader som existerar mellan regelverken och varför dessa har uppkommit. Problemet med att skillnader existerar har påvisats finnas i både teori och empiri, vilket bland annat framgick i de intervjuerna som genomfördes och det är således ett dilemma i revisorernas arbete. Det är även konstaterat att problemet uppkommer för investerarna, då de handlar över landsgränser. Det har påvisats att många skillnader förekommer och att dessa har påverkat regelverken att utformas olika. Kultur och tradition har haft stor betydelse, vilket har medfört att IASB:s och FASB:s regelverk skiljer sig från varandra. Då skillnader kan härledas från dessa djupgående faktorer är det således svårt att eliminera dem. Trots dessa skillnader har likväl mer än hälften av världens länder lyckats enas om ett regelverk, och parallellen kan dras att om till exempel Italien och Sydafrika kan ha samma regelverk verkar det rimligt att exempelvis USA och Storbritannien kan enas om ett gemensamt globalt regelverk. Det kan å andra sidan verka logiskt att då länder skiljer sig åt inom flertalet områden, har de även anpassade regelverk efter sitt lands verksamhet och omgivning. Utifrån uppsatsens analys kan de tolkas att ett globalt regelverk inte kommer att leda till en universell användning. Detta kommer att leda till en förvirring och svårigheten vid jämförelse kvarstår. Det kan istället vara lättare att uppfatta skillnader i redovisningen om det finns en medvetenhet att skilda regelverk används.

Det kan konstateras att samordningen inte drivs av ett egenintresse från IASB:s och FASB:s sida utan projektet syftar till användarnas intresse. Detta framförallt för att underlätta för investerarna i dess användning av finansiella rapporter. Färdigställandegraden av projektet med att utveckla föreställningsramen är påtagligt lägre jämfört med standadern för intäktsredovisning och det är därmed svårt att konstatera hur konvergensprojektet har påverkat utvecklingen av denna. Vid analyseringen av konvergensprojektets inverkan på intäktsredovisningen kan det urskiljas att US GAAP går mot ett mer principbaserat regelverk. Ur IFRS perspektiv har utkastet till standarden blivit mer begriplig och tydlig men behåller en principbaserad grund.

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 konvergensen 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 länders 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

Ohmae Kenich, *The Evolving Global Economy* (1995), Harvard Business School Press

Smith Dag, *Redovisningens språk* (2006), Studentlitteratur AB

Artiklar

Erchinger Holger & Melcher Winfried, *Convergence between US GAAP and IFRS: Acceptance of IFRS by the US Securities and Exchange Commission (SEC)* (2007), Accounting in Europe

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

Patra B.P*, Moral Weakness: An Analysis of Self Indulgent Actions of CEOs of Enron, WorldCom and Satyam Computers* (2010), Vilakshan: The XIMB Journal of Management

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, *Completing the February 2006 Memorandum of Understanding: A progress report and timetable for completion* (2008)

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

FIAT S.p.A, *Form 20-F (*2007)

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&pagename=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

<http://www.iasplus.com/en/resources/resource25 >

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

<http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifrs >

U.S Securities and Exchange Commission, *The Investor's Advocate: How the SEC Protects Investors, Maintains Market Integrity, and Facilitates Capital Formation,* Tillgänglig: 2012-04-22

<http://sec.gov/about/whatwedo.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?

5. Hur ställer du dig till konvergensprojektet mellan IASB och FASB? Positiv, neutral eller negativ, motivera varför.

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